

**ALMA MATER STUDIORUM  
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA**  
Dottorato di Ricerca in Diritto Tributario Europeo  
IUS/12 DIRITTO TRIBUTARIO

Tesi di Dottorato

**IVA E SERVIZI DI COMUNICAZIONE NEL MODELLO  
COMUNITARIO E NELL'ESPERIENZA ITALO-SVEDESE**

**Relatore**

Chiarissimo Prof. Adriano Di Pietro

**Tutor**

Chiarissimo Prof. Adriano Di Pietro

**Candidata**  
Cristina Trenta

Anno Accademico 2006-2007

## INDICE

<b>INTRODUZIONE.....</b>	<b>6</b>
Abstract.....	6
Scopo.....	7
Obiettivi.....	8
Il metodo comparativo.....	9
<b>E-REVOLUTION, UNIONE EUROPEA E DIRITTO TRIBUTARIO.....</b>	<b>11</b>
Nuovi mezzi di comunicazione, vecchi problemi.....	11
Il virtuale come perdita.....	12
Il virtuale come opportunità.....	13
<b>I SERVIZI DI COMUNICAZIONE E IL TRATTATO.....</b>	<b>16</b>
Le iniziative europee in materia di tecnologie dell'informazione.....	16
Il percorso giuridico.....	19
Gli strumenti di comunicazione come valore costituzionale .....	19
<b>LE FONTI .....</b>	<b>24</b>
Le fonti legali e giuridiche svedesi.....	24
Le fonti legali e giuridiche italiane.....	26
I testi italiano e svedese in materia di IVA e la Sesta Direttiva.....	30
Mervärdesskattelag.....	30
Decreto del Presidente della Repubblica n. 633/72.....	33
Considerazioni comparate (rinvio).....	34
<b>LA CLASSIFICAZIONE DELL'OPERAZIONE PER VIA TELEMATICA.....</b>	<b>35</b>
La classificazione nella Sesta Direttiva.....	35
La Svezia prima dell'attuazione della Direttiva 2002/38/CE.....	41
La cessione di beni e la prestazione di servizi.....	42
La giurisprudenza.....	46
Le interpretazioni della dottrina.....	47
La prassi: la presa di posizione del Riksskatteverket.....	49
L' Italia prima dell'attuazione della Direttiva 2002/38/CE.....	51
La cessione di beni e la prestazioni di servizi .....	51
La dottrina.....	54
La giurisprudenza.....	55
La prassi: la presa di posizione dell'Amministrazione finanziaria .....	56
Le interpretazioni della dottrina.....	57
La classificazione dell'operazione on-line nell'ordinamento tributario italiano....	59
Conclusioni.....	61
<b>IVA E SERVIZI DI COMUNICAZIONE: I MOTIVI DEL CAMBIAMENTO.....</b>	<b>63</b>
I servizi di telecomunicazione.....	63
Lo sviluppo delle telecomunicazioni negli anni Novanta.....	64

I servizi elettronici e gli orientamenti dell'OCSE e dell'Unione europea.....	65
Gli orientamenti emersi in sede OCSE.....	66
Gli orientamenti della Commissione europea.....	69
Il principio della tassazione nel luogo del consumo.....	75
La posizione OCSE.....	75
L'Unione europea.....	77
Verso la nuova Direttiva: la Comunicazione COM (2000) 349 def.....	80
Analisi della proposta di modifica .....	82
La proposta in sintesi .....	85
La risposta di Francia, Svezia e Regno Unito.....	86
La risposta del Parlamento Europeo.....	87
La Direttiva 2002/38/CE applicabile ai servizi di radiodiffusione e di televisione e a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici.....	89
L'ambito temporale della Direttiva.....	89
Le finalità della Direttiva.....	92
L'ambito territoriale e oggettivo della Direttiva (rinvio).....	93
Il regime particolare per i soggetti passivi non stabiliti nell'Unione europea: modifiche rispetto alla Proposta di Direttiva.....	94
Le operazioni economiche effettuate dallo stato di identificazione .....	99
Spunti critici al regime particolare.....	101
L'aliquota applicabile ai servizi prestati tramite mezzi elettronici (rinvio).....	104
<b>QUALIFICAZIONE DEI SERVIZI DI COMUNICAZIONE.....</b>	<b>105</b>
I servizi prestati tramite mezzi elettronici, i servizi di televisione, i servizi di telecomunicazione.....	105
La classificazione comunitaria dei servizi di comunicazione.....	106
Telecomunicazioni.....	106
Servizi televisivi.....	108
Servizi prestati tramite mezzi elettronici.....	113
Defining e-commerce .....	123
Tipologia delle transazioni di commercio elettronico .....	127
Classificazione svedese.....	129
I servizi di telecomunicazione .....	129
Problematiche nazionali svedesi.....	132
I programmi televisivi.....	133
Definizione italiana di servizi di telecomunicazione.....	136
Definizione italiana di servizi prestati tramite mezzi elettronici e servizi di radio-televisione.....	143
Servizi di televisione .....	145
<b>LA TERRITORIALITÀ DELLA PRESTAZIONE DEI SERVIZI.....</b>	<b>150</b>
La territorialità della prestazione dei servizi di comunicazione.....	153
Il quadro dopo le Direttive 1999/59/CE e 2002/38/CE.....	153

Servizi di comunicazione resi ad un committente soggetto passivo: servizi di telecomunicazione, radiodiffusione e televisione e servizi prestati tramite mezzi elettronici.....	154
Servizi di comunicazione resi ad un committente soggetto non passivo: servizi di telecomunicazione, radiodiffusione e televisione e servizi prestati tramite mezzi elettronici.....	155
Servizi di comunicazione: servizi di telecomunicazione, radiodiffusione e televisione e servizi prestati tramite mezzi elettronici provenienti da Stati membri .....	155
Servizi di comunicazione: servizi di telecomunicazione, radiodiffusione e televisione e servizi prestati tramite mezzi elettronici provenienti da Stati terzi .....	155
Servizi prestati tramite mezzi elettronici resi a soggetti non passivi provenienti da un paese terzo.....	157
I servizi di telecomunicazione, radiodiffusione e televisione resi a soggetti non passivi provenienti da un paese terzo.....	158
effettiva utilizzazione ed impiego ed uniformità dei concetti.....	161
La genericità della definizione di servizi di telecomunicazioni.....	162
Specifiche problematiche dei servizi di comunicazione: le prestazioni miste e il centro di attività stabile.....	162
Le prestazioni miste.....	162
Le prestazioni miste ed i servizi di comunicazione .....	165
Il centro di attività stabile.....	166
Il centro di attività stabile e i servizi di comunicazione .....	172
Prossime evoluzioni della territorialità della prestazione dei servizi .....	175
Il testo rifiuto della Sesta Direttiva e i servizi di comunicazione: cenni.....	182
La territorialità della prestazione dei servizi in Svezia.....	184
Alcune problematiche particolari: utländsk företagare (imprenditore straniero) e il centro di attività stabile.....	185
La territorialità della prestazione dei servizi.....	187
La territorialità dei servizi immateriali e dei servizi di comunicazione.....	192
Quadro attuale della territorialità dei servizi di comunicazione dopo le Direttive 1999/59/CE e 2002/38/CE.....	193
Committente svedese soggetto passivo.....	194
Committente svedese soggetto non passivo.....	195
Prestazioni di servizi provenienti da Stati membri .....	195
Prestazioni di servizi provenienti da Stati terzi.....	196
Servizi restanti.....	196
Servizi di telecomunicazione e radiodiffusione e televisione.....	198
Committente svedese soggetto non passivo residente.....	199
Committente soggetto non passivo non residente.....	200
Servizi elettronici.....	201
La territorialità della prestazione dei servizi in Italia.....	203

I difficili rapporti tra comma 3 e comma 4 .....	208
Alcune problematiche particolari: la nozione di utilizzo, le prestazioni complesse e la stabile organizzazione.....	209
La nozione di utilizzo.....	209
Le prestazioni complesse .....	211
La stabile organizzazione nell'ordinamento IVA italiano.....	212
La territorialità della prestazione di servizi: i servizi immateriali e i servizi di comunicazione.....	215
Quadro attuale della territorialità dei servizi di comunicazione dopo le Direttive 1999/59/CE e 2002/38/CE.....	217
Prestatore extra UE, committente italiano.....	217
Prestatore UE (italiano), committente comunitario soggetto passivo e soggetto non passivo.....	218
Committente extracomunitario, prestatore extra UE .....	220
Servizi di telecomunicazione .....	221
Prestatore extra UE, committente extracomunitario.....	221
Servizi prestati tramite mezzi elettronici .....	222
Prestatore extra UE, committente non soggetto passivo.....	222
Le prestazioni di telecomunicazione, di radiodiffusione e di televisione.....	223
Prestatore extra UE, committente UE non soggetti passivi.....	223
Problematiche specifiche dei servizi di comunicazione.....	223
I servizi di telecomunicazione .....	223
I servizi di radiodiffusione e televisione.....	225
I servizi prestati tramite mezzi elettronici.....	225
Considerazioni comparate .....	227
<b>ANALISI COMPARATA DELLA TERRITORIALITÀ DEI SERVIZI DI COMUNICAZIONE E</b>	
<b>RISCHIO DI DOPPIA IMPOSIZIONE.....</b>	<b>231</b>
Il criterio dell'effettiva utilizzazione ed impiego per i servizi di telecomunicazioni e di radiodiffusione e di televisione.....	231
Prestatore extra UE, committente soggetto non passivo ma residente.....	231
Prestatore extra UE, committente soggetto non passivo non residente.....	232
Il criterio della residenza per i servizi prestati tramite mezzi elettronici.....	234
Committente soggetto non passivo residenti UE, Prestatore Extra UE.....	234
<b>DISCIPLINA COMUNITARIA DELLE ALIQUOTE APPLICABILI AI SERVIZI DI</b>	
<b>COMUNICAZIONE.....</b>	<b>244</b>
L'aliquota per i servizi di televisione .....	254
Disciplina dell'aliquota sui servizi di comunicazione in Svezia.....	256
Disciplina dell'aliquota sui servizi di comunicazione in Italia.....	264
<b>CONCLUSIONI.....</b>	<b>272</b>
La Sesta Direttiva, Mervärdesskattelag, Dpr 633/72: il permanere della differenze.....	274

Deroghe alla regola generale ed eccezioni all'imponibilità.....	274
Il richiamo alle legislazioni nazionali.....	274
La non uniformità nella qualificazione dei servizi di comunicazione.....	275
Dalla classificazione generica alle classificazioni non armonizzate.....	275
La mancanza di una nozione comune del concetto di utilizzo e il rischio di doppia imposizione o di mancata tassazione.....	277
Le aliquote IVA sui servizi di comunicazione .....	278
Il permanere della presenza di un trattamento discriminatorio.....	279
Conclusioni.....	280
<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>284</b>
<b>FONTI.....</b>	<b>294</b>
Fonti Europee.....	294
Fonti di Diritto Comunitario Primario.....	294
Fonti di Diritto Comunitario Secondario.....	294
Direttive.....	294
Regolamenti e Decisioni.....	296
COM.....	296
Giurisprudenza della Corte di Giustizia.....	298
Altre fonti.....	300
Fonti svedesi.....	301
Giurisprudenza svedese.....	302
Fonti italiane.....	302
Giurisprudenza italiana.....	303
Documenti OCSE.....	304
Documenti internazionali.....	304
<b>APPENDICE A: GLOSSARIO.....</b>	<b>305</b>
<b>APPENDICE B: SVEZIA.....</b>	<b>311</b>
Fonti.....	311
Regeringsformen (SFS nr. 1974:152) .....	311
Riksdagen.....	311
Skattemyndigheten.....	311
Pubblicazioni.....	311
Skatteverket.....	312
Pubblicazioni.....	312
Finansdepartementet.....	312
Leggi in materia tributaria.....	313
Libri e pubblicazioni.....	320
Riviste giuridiche.....	321
<b>APPENDICE C: LA SVEZIA NELL'ERA DIGITALE.....</b>	<b>322</b>
Una rivoluzione quieta.....	322

## **INTRODUZIONE**

### ***ABSTRACT***

Il 17 maggio 1977 è entrata in vigore all'interno dell'Unione europea la Sesta Direttiva del Consiglio 77/388/CEE, comunemente nota come Sesta Direttiva, in *“materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme”*. Agli Stati membri veniva richiesto di modificare i loro sistemi IVA in accordo con le nuove regole delineate dalla Direttiva.

La Sesta Direttiva, scritta negli anni Settanta, non conteneva alcuna regolamentazione relativa ai servizi di comunicazione e telecomunicazione: nei primi anni Novanta, con l'emergere della Società dell'Informazione, divenne chiaro che questa mancanza cominciava a pesare negativamente sulla competitività degli operatori europei.

Il 26 giugno 1999, al termine di un lungo processo, venne adottata la Direttiva del Consiglio 1999/59/CE, che emendava la Direttiva 77/388/CEE per quanto atteneva alla regolamentazione in materia di IVA applicabili ai *servizi di telecomunicazione*.

Poi, il 15 maggio 2002 è entrata in vigore la Direttiva del Consiglio 2002/38/CE che ha introdotto sostanziali cambiamenti *pro tempore* alla Direttiva 77/388/CEE, ampliando gli emendamenti introdotti dalla precedente Direttiva 1999/59/EC, e stabilendo nuove regole in materia di servizi di radiodiffusione e di televisione e a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici.

La recente rifusione della Sesta Direttiva, 2006/112/CE del 29 novembre 2006 sul sistema IVA, non ha modificato il quadro legislativo comunitario in materia di servizi di telecomunicazioni e servizi di radiodiffusione e di televisione e di servizi prestati per via elettronica: la Direttiva del Consiglio 2006/138/CE, adottata il 19 dicembre 2006 a emendamento della 2006/112/CE, ha confermato che la regolamentazione IVA applicabile ai servizi di comunicazione radio-televisivi e a certi servizi forniti per via elettronica resteranno soggetti a questo regime fino al 31 dicembre 2008.

## **SCOPO**

Questa ricerca esamina le implementazioni nazionali della Direttiva 1999/59/CE e 2002/38/CE, attualmente contenute nella Direttiva 2006/112/CE, per quanto attiene ai servizi di comunicazione in materia di IVA e in relazione alla territorialità dei servizi intellettuali ed immateriali in Svezia e in Italia, fornendo una visione d'insieme circa le prescrizioni comunitarie, i problemi risultanti, i dibattiti nazionali, i passi compiuti verso la *compliance* e il diverso grado di armonizzazione con il quadro normativo europeo raggiunto nei due paesi.

Inoltre dettaglia i cambiamenti intervenuti nel Diritto tributario svedese ed italiano in materia di IVA, sistemi fiscali implementati all'interno del Mervärdesskattelag (ML) (1994:200) e del Dpr. n. 633 del 26 ottobre 1972, e corrispondenti ai cambiamenti introdotti *ex art.* 9,2 e), 9,2 f), 9,3 e 9,4 della Sesta Direttiva come modificata dalle Direttive 1999/59/CE e 2002/38/CE.

Un'attenzione speciale è stata dedicata alla corretta qualificazione delle operazioni, transazioni dei servizi di telecomunicazione, servizi di radio e televisione e servizi prestati per via elettronica, nei loro caratteri ed elementi essenziali sia a livello comunitario che nazionale, poiché la conseguente classificazione ed identificazione interviene direttamente sull'applicazione delle regole relative alla territorialità. Su queste basi, questa ricerca esamina i principali assunti critici alle implementazioni nazionali e i difetti di armonizzazione con il sistema europeo nei due paesi, particolarmente in relazione a:

1. il problema della identificazione dell'operazione dei servizi di telecomunicazione, radio-televisione e dei servizi prestati per via elettronica a livello comunitario e nei due paesi, in relazione alla territorialità;
2. il principio di territorialità a livello comunitario in materia di telecomunicazioni, radio-televisione e servizi elettronici, e la relativa implementazione in Svezia ed Italia;
3. le aliquote IVA applicabili a ciascuno di questi servizi e l'impatto di queste sui sistemi fiscali nazionali.

Pertanto, la legislazione europea non è stata indagata *per se*, ma bensì osservata attraverso la lente dei sistemi nazionali, come concretamente implementata attraverso leggi e decreti. Similmente, questa ricerca non si occupa di quelle parti della legislazione europea che sono state trasfuse nei



sistemi fiscali dei due paesi e che non hanno dato origine a particolari problemi in relazione alla loro implementazione, come, solo a titolo d'esempio, le regole amministrative, la collaborazione amministrativa fra i due stati o gli adempimenti fiscali per gli operatori che forniscano servizi prestati attraverso mezzi elettronici.

Nota finale, nell'ambito di questa ricerca si farà riferimento alla Sesta Direttiva 77/388/CEE e non al testo rifiuto della Sesta Direttiva 2006/112/CE. I motivi di questa scelta sono temporali, poiché la ricerca è stata di fatto conclusa in concomitanza con il rilascio del nuovo testo, e metodologici, stante l'approccio comparato e la conseguente analisi delle implementazioni nazionali che al momento di chiudere questo testo non hanno ovviamente ancora recepito il nuovo testo rifiuto<sup>1</sup>.

## **OBIETTIVI**

L'obiettivo di questa ricerca è quindi comprendere se e come il quadro legale europeo in materia di fiscalità IVA dei nuovi servizi di comunicazione, in particolare le Direttive 1999/59/CE e 2002/38/CE, una volta implementato a livello nazionale, risolva, o risolva anche parzialmente, i problemi che avrebbe dovuto eliminare.

Per fare questo, la ricerca userà il metodo comparativo per esaminare come i due sistemi fiscali nazionali in materia di IVA sono stati implementati, se sono visibili segni di bassa o mancata armonizzazione con il sistema europeo e come specifici elementi nazionali possano influenzare positivamente o negativamente il dibattito, e di conseguenza le soluzioni proposte, sull'Imposta sul Valore Aggiunto e le nuove tecnologie della comunicazione, anche a livello comunitario.

---

<sup>1</sup> Ad esempio la Direttiva 2006/112/CE possiede una differente collocazione sistematica per quanto riguarda la definizione dei servizi di telecomunicazione rispetto alla Direttiva 77/388/CEE. Tali servizi sono menzionati attualmente nell'art. 24 che definisce la prestazione di servizi; mentre nel testo originario della Sesta Direttiva vengono definiti nell'articolo dedicato alla territorialità dei servizi e precisamente nell'art. 9, 2 paragrafo lett. e). Il Mervärdesskattelag segue la impostazione dell'originario testo della Sesta Direttiva. Non è dato sapere ad esempio, e nel momento in cui si scrive, se dopo la Direttiva 2006/112/CE la Svezia adotterà delle modifiche su questo specifico punto.

## **IL METODO COMPARATIVO**

Questa ricerca adotta il metodo comparativo<sup>2</sup> per studiare i sistemi fiscali svedese, italiano e comunitario in materia di IVA. Zweigert e Kötz definiscono il diritto comparato come il procedimento intellettuale che esamina come settori uguali o simili vengono regolamentati nei sistemi legali di paesi diversi. Scopi ed obiettivi del metodo comparativo possono essere schematicamente riassunti così:

*“The final function of comparative law to be dealt with here is its significant role in the preparation of projects for the international unification of law. The political aim behind such unification is to reduce or eliminate, so far as desirable and possible, the discrepancies between the national legal systems by inducing them to adopt common principles of law (...). For states which are members of the European Union, the harmonization of law by supranational means (Community guidelines and directives) is of ever-increasing significance. Unification cannot be achieved by simply conjuring up an ideal law on any topic and hoping to have it adopted (...) . Where there are areas of difference, one must reconcile them (...) through comparative methods, a new solution which is better and more easily applied than any of existing ones”<sup>3</sup>.*

L'uso del metodo comparativo ci sembra la scelta naturale nello studio di un contesto europeo dove il processo di integrazione, tuttora in corso, trova conferma negli obiettivi del Trattato, così come indicati all'art. 2 e 3: creazione di un mercato comune, unione economica e monetaria e coesione sociale tra gli Stati membri. La stessa Corte di Giustizia delle Comunità europee, Caso 15/81 (Gaston Schul)<sup>4</sup>, ha indicato chiaramente che la creazione di un mercato comune

---

2 Zweigert, K., Kötz, H., Introduction to comparative law, Third Edition, Oxford University Press, New York 1977, p. 2 e segg. Zweigert e Kötz fanno risalire l'origine del metodo giuridico comparativo alla Parigi dei primi del Novecento ed in particolare ad Eduard Lambert e Raymond Saleilles, i quali organizzarono un Congresso internazionale di Comparative Law con il fine specifico di mettere le basi ad un “droit commun de l'humanité”. Lambert individuava nell'approccio comparativo una possibile soluzione alle differenze giuridiche dei popoli.

3 Zweigert, K., Kötz, H., op. cit, pag. 24

4 Judgment of the Court of 5 May 1982 (*Gaston Schul BV Inspecteur der Invoerrechten*), Case 15/81. European Court reports 1982 Page 1409, p.33

*“(...) richiede l'eliminazione di tutti gli ostacoli esistenti al commercio intracomunitario, per consentire ai singoli mercati nazionali di fondersi in un mercato unico a condizioni il più possibile vicine a quelle di un vero mercato interno”<sup>5</sup>.*

Quindi, il metodo comparativo può essere utilizzato non solo come un utile strumento per migliorare la comprensione del processo di armonizzazione in atto e quindi come un ulteriore tassello conoscitivo che aiuti a raggiungere gli scopi del Trattato, ma anche come un modo per sostenere le Quattro Libertà fondamentali adesso parti integranti della Costituzione europea<sup>6</sup> e ad evitare il rischio di discriminazione sulla base della nazionalità<sup>7</sup>. In ultimo, ma non meno importante nel campo della ricerca a causa della intrinseca forte connotazione didattica<sup>8</sup>, il metodo comparativo fornisce un antidoto efficace contro il rischio di una certa dogmaticità nazionale. Con le parole di Zweigert e Kötz:

*“(it) provides an effective antidote to uncritical faith in legal doctrine and teaches us that what is often presented as pure natural law proves to be nothing of the sort as soon as it crosses a frontier”<sup>9</sup>.*

---

5 Sentenza della Corte del 5 maggio 1982, Causa 15/81, Motivazioni della Sentenza, par. 33; [EN] “Such an interpretation accords with the need to take account of the objectives of the Treaty which are laid down in articles 2 and 3 among which appears, in the first place, the establishment of a common market . the concept of a common market as defined by the Court in a consistent line of decisions involves the elimination of all obstacles to intra-community trade in order to merge the national markets into a single market bringing about conditions as close as possible to those of a genuine internal market . it is important that not only commerce as such but also private persons who happen to be conducting an economic transaction across national frontiers should be able to enjoy the benefits of that market”; [SV] “En sådan tolkning motsvarar nödvändigheten att ta hänsyn till de mål i fördraget som fastställs i artiklarna 2 och 3 i fördraget, bl.a. först och främst upprättandet av en gemensam marknad. Begreppet en gemensam marknad innebär i enlighet med domstolens fasta rättspraxis att alla hinder för handel inom gemenskapen skall avskaffas för att slå samman medlemsstaternas nationella marknader till en enda marknad, varigenom förhållanden skapas som så långt som möjligt liknar de som råder på en sann inre marknad. Det är viktigt att fördelarna med denna marknad säkerställs inte enbart för den yrkesmässiga handeln, utan också för privatpersoner som genomför en ekonomisk transaktion över nationella gränser”.

6 Official Journal C 310, December 16 2004. [IT] Trattato che adotta una Costituzione per l'Europa, Gazzetta ufficiale n. C 310 del 16 dicembre 2004; [SV] Fördrag om upprättande av en konstitution för Europa, Europeiska unionens officiella tidning C 310 av den 16 december 2004. Il 29 ottobre 2004, i capi di Stato o di governo dei 25 Stati membri e dei 3 paesi candidati hanno firmato il trattato che istituisce una Costituzione per l'Europa, che era stato adottato all'unanimità il 18 giugno 2004. La Repubblica Italiana ha ratificato la Costituzione Europea in data 6 Aprile 2005, in Svezia la procedura è attualmente sospesa.

7 Fundamental freedoms and non-discrimination: 1. The free movement of persons, services, goods and capital, and freedom of establishment shall be guaranteed within and by the Union, in accordance with the Constitution; 2. Within the scope of the Constitution, and without prejudice to any of its specific provisions, any discrimination on grounds of nationality shall be prohibited.

8 Zweigert, K., Kötz, H., op. cit, pag. 21

9 Zweigert, K., Kötz, H., op. cit, pag. 22

## E-REVOLUTION, UNIONE EUROPEA E DIRITTO TRIBUTARIO

*“(...) Corporales hae sunt, quae tangi possunt, (...) Incorporales sunt, quae tangi non possunt, qualia sunt ea, quae in iure consistunt (...)”<sup>1</sup>*

*“(...) Quaedam praeterea res corporales sunt, quaedam incorporales. Corporales eae sunt quae sui natura tangi possunt (...) Incorporales autem sunt quae tangi non possunt qualia sunt ea quae in iure consistunt (...)”<sup>2</sup>*

### ***NUOVI MEZZI DI COMUNICAZIONE, VECCHI PROBLEMI***

Già Gaio nelle sue *Institutiones* scritte nel II secolo d.C. e poi successivamente i compilatori di Giustiniano nel VI secolo si erano trovati di fronte al problema della identificazione e differenziazione delle diverse categorie di beni materiali ed immateriali e alla necessità di procedere ad una loro classificazione sul piano giuridico. In entrambe le opere, la diversa natura dei due tipi di beni risiedeva nel fatto che mentre gli uni avevano natura fisica e potevano essere toccati, gli altri, pur oggetto di rapporti giuridici, non potevano esserlo.

Oggi, diversi secoli più tardi, l'utilizzo delle reti informatiche e la velocizzazione e la smaterializzazione di una quantità di beni inimmaginabile a quei tempi hanno investito ogni aspetto della vita quotidiana. La nostra è una società della comunicazione dove è comune scambiarsi in tempo reale informazioni tra angoli opposti del mondo. Comunicare, il processo tipicamente umano di condivisione di cose immateriali<sup>3</sup> attraverso la parola, i gesti, la scrittura, le immagini<sup>4</sup> è diventato, nella nostra società globalizzata, un nuovo mercato, una necessità strutturale del sistema<sup>5</sup>, uno dei territori di confine più conflittuali per il campo del diritto in genere e per il Diritto tributario in particolare, la cui dottrina oscilla tra due posizioni.

---

1 Gaio, *Institutiones*, 2, 13-14, scritte tra 138 e il 161 d.C.

2 Giustiniano, *Corpus Iuris Civilis*, *Institutiones*, 2, 1-2, 533 d. C.

3 Enciclopedia Treccani, voce: comunicare

4 Wikipedia, voce “comunicazione”, <http://www.wikipedia.org/>

5 Perlingeri, P., *L'informazione come bene giuridico*, in *Rassegna di diritto civile*, 1990, pag. 327 e segg.

## ***IL VIRTUALE COME PERDITA***

La prima, decisamente maggioritaria in Italia, si relaziona al fenomeno delle nuove tecnologie dell'informazione sottolineando gli aspetti di rottura, di cambiamento, di improvvisa emergenza di problemi nuovi e di difficile soluzione: il mondo reale si confronta conflittualmente con il nuovo *spazio virtuale della rete*<sup>6</sup>, in cui la logica tradizionale si presenta distorta e irriconoscibile, e ne viene diminuito. *“La simultaneità della trasmissione dei dati radicalizza lo stesso concetto di velocità degli scambi, la mobilità assoluta azzerà l'idea stessa del confine fisico”*<sup>7</sup>. Siamo di fronte ad una perdita, che sottrae qualcosa al mondo reale. In questa visione, il processo di digitalizzazione diviene una forma di decadimento della materia, un processo avente un *“effetto metamorfico sui beni, che decadono dalla propria condizione di cose del mondo fisico per divenire entità incorporee del mondo virtuale”*<sup>8</sup>.

Similmente, la scelta fatta dal Legislatore comunitario in sede di Direttiva 2002/38/CE di non dare una definizione di servizi prestati tramite mezzi elettronici, fornendo invece una elencazione *aperta* ed esplicativa, viene commentata negativamente<sup>9</sup> ed interpretata come una forma di rinuncia alla definizione *per genus et differentiam specificam*, un indice di provvisorietà ed incompletezza conoscitiva, che unito alla *“velocità, internazionalizzazione e dematerializzazione”*<sup>10</sup> costituisce un *“(...) mix micidiale anche per i sistemi fiscali più evoluti”*<sup>11</sup> tale per cui *“levare tributi non è mai stato così difficile”*<sup>12</sup>.

In realtà, quello che rende spesso le Autorità fiscali nazionali ed internazionali impreparate a provvedere in modo adeguato ed efficiente ad un controllo successivo alle operazioni che avvengono tramite servizi prestati tramite mezzi elettronici, quello che rende in via di principio agli operatori economici del settore estremamente agevole violare le norme fiscali non è una presunta e per lo più inesistente virtualità dei beni e delle transazioni: sono la comprensione e la capacità di analizzare e quindi regolare il fenomeno da parte dei legislatori, dei professionisti e degli operatori del diritto<sup>13</sup>, ovvero in ultima analisi un problema culturale di preparazione, insieme tecnica e giuridica. Di questo sono figlie le preoccupazioni spesso reiterate circa la presunta labilità e talvolta

---

6 Cipollina, S., “I confini giuridici del tempo presente. Il caso del diritto fiscale”, Milano, Giuffrè, 2003, pag. 279.

7 Cipollina, S., op. cit., pag. 309.

8 Cipollina, S., op. cit., pag. 309.

9 Cipollina, S., op. cit., pag. 312.

10 Cipollina, S., op. cit., pag. 318.

11 Cipollina, S., op. cit., pag. 318.

12 Cipollina, S., op. cit., pag. 318.

13 Per una serie di interessanti critiche al rapporto tra diritto e nuove tecnologie, cfr. Interlex, <http://www.interlex.it/>

inesistenza di tracce delle transazioni di commercio elettronico<sup>14</sup>. Ma queste preoccupazioni, comunque da non sottovalutare, rischiano di nascondere le opportunità: è quanto sostiene la seconda posizione.

## ***IL VIRTUALE COME OPPORTUNITÀ***

Pur evidenziando come le nuove tecnologie dell'informazione offrano sicuramente maggiori possibilità di occultamento fiscale in diversi momenti del processo, sia tra le parti che partecipano alla transazione commerciale, sia tra queste e le Autorità fiscali, altri in dottrina sottolineano però semplicemente come questo sia nella natura delle cose, nuove strade aprono nuove possibilità, e che a questa apparente *evanescenza* fa da contrappunto una disponibilità di informazioni e di fonti, un sentiero costituito di dati, un tempo inesistenti<sup>15</sup>. I telefoni cellulari o le carte di credito ci rendono sicuramente più liberi di comunicare e acquistare in tempi e modi impensabili solo vent'anni fa, ma ci rendono contemporaneamente sempre più rintracciabili<sup>16</sup>.

Il rischio di anonimato fiscale, ben lungi dall'essere connaturato alle nuove tecnologie, è semplicemente direttamente correlato alle possibilità ed alla capacità delle Autorità fiscali di investigare ed interrogare queste fonti. Con la maturazione della tecnologia, i meri problemi tecnici saranno risolti e arriveranno software e strumenti elettronici per il tracciamento delle transazioni, ricostruite da molteplici fonti, per l'accertamento, il controllo, per la restituzione e il rimborso dell'imposta<sup>17</sup>. Avremo riduzione dei costi per l'impresa e risparmi amministrativi per le Autorità fiscali<sup>18</sup>. Inoltre, un aspetto da non dimenticare, già oggi le nuove tecnologie rivoluzionano il modo di comunicare<sup>19</sup> tra Amministrazioni fiscali e contribuenti, diminuendo i costi di *compliance* per i cittadini, specialmente per le piccole e medie imprese, e offrendo alle Autorità fiscali una inedita possibilità di trasparenza e di offerta di servizi diretti<sup>20</sup>.

Questo ruolo attivo delle Amministrazioni fiscali in un nuovo mondo di opportunità è anche quello che delineano le organizzazioni internazionali come

---

14 SECIT, Servizio Consultivo ed Ispettivo Tributario, Ministero dell'Economia e delle Finanze, Studio indagine sulle prospettive di evoluzione del commercio elettronico via internet, <http://www.secit.finanze.it/site.php?page=20060327160240190>

15 Westberg, B., Cross-Border Taxation of E-Commerce, IBFD, Amsterdam 2002, pag.22.

16 A solo titolo d'esempio, senza alcuna pretesa di esaustività, cfr. "Cell phone tracking examples", [http://www.tinhat.com/cell\\_phone/tracking\\_examples.html](http://www.tinhat.com/cell_phone/tracking_examples.html), e Wikipedia, [http://en.wikipedia.org/wiki/Cell\\_phone\\_tracking](http://en.wikipedia.org/wiki/Cell_phone_tracking).

17 Westberg, B., op. cit., pag.29.

18 Westberg, B., op. cit., pag.48.

19 Westberg, B., op. cit., pag.46.

20 Westberg, B., op. cit., pag.47.

l'OCSE<sup>21</sup> e le stesse istituzioni comunitarie<sup>22</sup>. La Commissione Europea, nella Proposta di Direttiva del Consiglio di modifica della Direttiva 2002/38/CE<sup>23</sup>, ha rilevato come non esista (come potrebbe) *incompatibilità* tra fiscalità e nuova società dell'informazione: il punto centrale è un'adeguata preparazione ad affrontare il fenomeno, che consenta alle Amministrazioni fiscali un atteggiamento proattivo e la predisposizione di adeguati piani di azione:

*“Pur non sussistendo un'incompatibilità di fondo tra la tassazione e la nuova società dell'informazione, la questione solleva comunque una serie di problematiche. Il mercato elettronico continuerà ad evolversi e le amministrazioni fiscali, come altre parti interessate, devono formulare piani adeguati e reagire di conseguenza. In considerazione dell'attuale stato di sviluppo di Internet, e più in particolare della nascita di nuovi modelli commerciali e di nuovi modi di interagire tra imprese esistenti, una revisione completa del regime IVA vigente sarebbe prematura, ma non può essere rimandata all'infinito. Le disposizioni generali in materia di tassazione dei servizi non rispecchiano i cambiamenti che si sono verificati nel commercio internazionale dall'epoca della loro stesura (...)”<sup>24 25</sup>.*

- 
- 21 OECD, Electronic Commerce: The Challenges to Tax Authorities and Taxpayers (OECD 1997), par.41-42. Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions (OECD 1998), par.8. Joint Declaration of Business and Government Representatives (OECD 1998).
- 22 COM (1998) 374 def., Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento europeo e al Comitato economico e sociale - Commercio elettronico ed imposizione indiretta. Paragrafo V. [EN] COM (1998) 374 final, Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee - Electronic commerce and indirect taxation. [SV] COM (1998) 374, Meddelande från Kommissionen till Rådet, Europaparlamentet och Ekonomiska och Sociala Kommittén - Elektronisk handel och indirekt beskattning.
- 23 Comunicazione COM (2000) 349 def., Proposta di direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda il regime di imposta sul valore aggiunto applicabile a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici. Gazzetta ufficiale n. C 337 E del 28/11/2000 pag. 65 – 67; [EN] COM (2000) 349 final, Proposal for a Council Directive amending Directive 77/388/EEC as regards the value added tax arrangements applicable to certain services supplied by electronic mean, Official Journal C 337 E, 28/11/2000 P. 65 – 67; [SV] KOM (2000) 349 slutlig, Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG vad gäller mervärdesskatteordningen för vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg, Europeiska gemenskapernas officiella tidning nr C 337 E, 28/11/2000 s. 65 – 67.
- 24 Proposta di direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda il regime di imposta sul valore aggiunto applicabile a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici, COM (2000)349 def., Gazzetta ufficiale n. C 337 E del 28/11/2000 pag. 65 - 67. [EN] Proposal for a Council Directive amending Directive 77/388/EEC as regards the value added tax arrangements applicable to certain services supplied by electronic mean, COM (2000) 349 final, Official Journal C 337 E, 28/11/2000 P. 65 – 67; [SV] Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG vad gäller mervärdesskatteordningen för vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg, KOM (2000), 349 slutlig, Europeiska gemenskapernas officiella tidning nr C 337 E, 28/11/2000 s. 65 – 67.
- 25 [EN] “There should be no fundamental incompatibility between taxation and the new information society but it does raise certain issues. The electronic marketplace will continue to evolve and tax administrations, like other interested parties, need to plan and react accordingly. In the light of the current state of development of the Internet, and more particularly the emergence of new business models and new ways of transacting existing business, a full scale review of the existing VAT system would be premature but this cannot be deferred indefinitely. The general provisions dealing with the taxation of services do not reflect the changes that have occurred in international trade since they were first drawn up (...)”; “[SV] Det bör inte råda någon

Legislatori, Amministrazioni finanziarie, dottrina: non sopraffatti dalle tecnologie ma consapevoli e preparati a raccogliere le sfide e le opportunità offerte dalla nuova società dell'informazione.

---

grundläggande motsättning mellan beskattning och det nya informationssamhället, men däremot ger informationssamhället upphov till vissa problem. Den elektroniska marknadsplatsen kommer att fortsätta att utvecklas och skatteförvaltningarna måste precis som andra berörda parter planera och anpassa sig i enlighet med detta. Med hänsyn till Internets nuvarande utvecklingsstadium, och inte minst uppkomsten av nya företagsmodeller och nya sätt att bedriva befintlig verksamhet, vore det förhastat att företa en fullständig omprövning av det befintliga mervärdesskattesystemet, men en sådan omprövning kan inte skjutas upp hur länge som helst. De allmänna bestämmelserna för beskattning av tjänster avspeglar inte de förändringar som har ägt rum i den internationella handeln sedan bestämmelserna först utformades (...)"



## **I SERVIZI DI COMUNICAZIONE E IL TRATTATO**

### ***LE INIZIATIVE EUROPEE IN MATERIA DI TECNOLOGIE DELL'INFORMAZIONE***

I servizi della società dell'informazione godono a livello comunitario di una precisa tutela giuridica che ha i suoi fondamenti nel testo del Trattato<sup>1</sup>:

- ◆ la politica delle telecomunicazioni nell'art. 95<sup>2</sup>, armonizzazione del mercato interno, negli artt. 81 e 82<sup>3</sup> in materia di concorrenza, negli artt. 47 e 55<sup>4</sup> che sanciscono il diritto di stabilimento e di servizi;
- ◆ il supporto allo sviluppo tecnologico nel settore delle tecnologie dell'informazione e delle comunicazioni (TIC) negli artt. da 163 a 172<sup>5</sup> (ricerca e sviluppo);
- ◆ il contributo alla creazione delle condizioni necessarie per la competitività dell'industria della Comunità, ai sensi dell'articolo 157<sup>6</sup> del trattato CE;
- ◆ la promozione di reti transeuropee (TEN) nei settori dei trasporti, dell'energia e delle telecomunicazioni, come sancito dagli articoli 154, 155, 156<sup>7</sup> del trattato CE.

Sulla base di questi presupposti la Commissione europea lanciò sul finire del 1999 l'iniziativa *eEurope*<sup>8</sup>, avviata in concomitanza del Consiglio europeo straordinario tenutosi a Lisbona il 23 e 24 marzo del 2000. Era ormai matura la consapevolezza di vivere un grande momento di cambiamento, un mutamento

- 
- 1 Società dell'Informazione: introduzione, sito ufficiale dell'Unione Europea, <http://europa.eu/scadplus/leg/it/lvb/l24100.htm>; [EN] Information society: introduction; [SV] Informationssamhället: inledning.
  - 2 [EN] Article 95 Internal Market harmonization; [SV] Artikel 95 harmonisering av den inre marknaden.
  - 3 [EN] Articles 81 and 82 competition; [SV] Artiklarna 81 och 82 konkurrens.
  - 4 [EN] Articles 47 and 55 right of establishment and services; [SV] Artiklarna 47 och 55 etableringsrätt och frihet för tjänster.
  - 5 [EN] Articles 163 through 172 research and development; [SV] Artiklarna 163-172 (forskning och utveckling).
  - 6 [EN] The contribution to creating the necessary conditions for the competitiveness of the Community's industry, in line with article 157 of the TE; [SV] Strävan efter att skapa de nödvändiga förutsättningarna för konkurrenskraften inom gemenskapens industri, i enlighet med artikel 157 i EG-fördraget.
  - 7 [EN] The promotion of trans-European networks (TEN) in the transport, energy and telecommunications sectors, as stipulated in Articles 154, 155 and 156 of the TEC; [SV] Satsningen på de transeuropeiska näten inom transport, energi och telekommunikation i enlighet med artiklarna 154, 155 och 156 i EG-fördraget.
  - 8 [EN] Com (1999) 687 Europe - An information society for all - Communication on a Commission initiative for the special European Council of Lisbon, 23 and 24 March 2000; [SV] Kom(1999) 687 slutlig Europe - Ett informationssamhälle för alla - Meddelande om kommissionens initiativ inför Europeiska rådets extramöte i Lissabon den 23 och 24 mars år 2000.

simile a quello vissuto all'avvento dell'industrializzazione, che per produrre crescita economica doveva essere guidato seguendo l'esempio degli Stati Uniti. Nelle parole della Commissione:

*“Internet sta cambiando il nostro modo di vivere. Questo cambiamento è paragonabile a quello della rivoluzione industriale del XVIII e del XIX secolo. Negli ultimi vent’anni le tecnologie dell’informazione e Internet hanno trasformato l’economia, gli studi, la ricerca e l’amministrazione.*

*Le tecnologie digitali sono un fattore potente di crescita economica e competitività. Negli anni 90 le imprese e i consumatori negli Stati Uniti hanno tempestivamente afferrato i vantaggi offerti dalla «rivoluzione digitale». Le imprese americane sono diventate così molto più competitive e l’economia statunitense ha registrato una crescita economica spettacolare.”<sup>9</sup>*

Ancora: si voleva garantire però uguaglianza sociale e

*“(…) che nell’Unione europea tutti – cittadini, scuole, imprese, amministrazioni – abbiano accesso alle nuove tecnologie dell’informazione e della comunicazione (Information and Communication Technologies – ICT) e le sfruttino il più possibile. Ciò significa, per esempio, usare Internet per svariate attività giornaliere, servizi e prodotti come istruzione, amministrazione, salute, cultura e attività ricreative”.<sup>10</sup>*

---

9 Commissione Europea, Direzione generale stampa e comunicazione, L'Europa in movimento, Verso un'Europa basata sulla conoscenza, l'Unione Europea e la società dell'informazione, pag. 4. [EN] “The Internet is changing the world we live in. It is a change no less significant than the Industrial Revolution of the 18<sup>th</sup> and 19<sup>th</sup> centuries. Over the last two decades, information technologies and the Internet have been transforming the way companies do business, the way students learn, the way scientists carry out research and the way in which governments provide services to their citizens. Digital technologies have proved to be a powerful engine for economic growth and competitiveness. In the 1990s, businesses and consumers in the United States were quick to take advantage of this “digital revolution”. As a result, American businesses became much more competitive and the US economy enjoyed spectacular and unprecedented growth.”; [SV] “Internet förändrar den värld vi lever i. Det rör sig om en förändring som är lika betydelsefull som den industriella revolutionen på 1700- och 1800-talet. Under de två senaste årtiondena har informationstekniken och Internet förändrat företagsverksamhet, studier, forskning och förvaltningens tjänster till medborgarna. Den digitala tekniken har visat sig vara en viktig drivkraft för ekonomisk tillväxt och konkurrenskraft. Under 1990-talet förstod företag och konsumenter i Förenta staterna snabbt fördelarna med denna digitala revolution. Därför blev de amerikanska företagen mycket mer konkurrenskraftiga och Förenta staternas ekonomi växte som aldrig tidigare.” Documento disponibile all'indirizzo <http://www.europa.eu.int/comm/publications/booklets/move/36/it.doc>

10 Commissione Europea, Direzione generale stampa e comunicazione, L'Europa in movimento, Verso un'Europa basata sulla conoscenza, l'Unione Europea e la società dell'informazione, pag. 5. [EN] “(...) that everyone in the European Union – every

L'intenzione dichiarata era la creazione di *“Una società dell'informazione per tutti”* per rendere entro il 2010 l'Unione europea la società basata sulla conoscenza più competitiva del mondo. I piani di azione, inizialmente due, sono poi successivamente diventati tre:

- ◆ il piano d'azione 2002<sup>11</sup>, eEurope 2002, che vedeva come sua priorità l'utilizzo di internet quale strumento, articolato su tre punti: accesso ad Internet meno costoso, più rapido e sicuro; investimenti nelle persone e nelle competenze; stimolare l'uso di Internet;
- ◆ il piano d'azione 2005, e-Europe 2005<sup>12</sup>, teso a garantire un ampio accesso ai servizi a banda larga e alla costruzione di infrastrutture per informazioni sicure, con una certa attenzione verso servizi, applicazioni e contenuti ed in particolare modo per i servizi pubblici e il commercio elettronico<sup>13</sup>;
- ◆ il piano i2010<sup>14</sup> *“Una società europea dell'informazione per la crescita e l'occupazione”*, con tre priorità essenziali: la realizzazione di uno spazio unico europeo dell'informazione; il rafforzamento dell'innovazione e degli investimenti nella ricerca sulle tecnologie dell'informazione e della comunicazione (TIC); la realizzazione di una società dell'informazione e dei media basata sull'inclusione<sup>15</sup>.

---

citizen, every school, every company, every administration – has access to the new information and communication technologies and exploits them as fully as possible. That means, for example, using the Internet for a host of everyday activities, services and products such as education, government, health, culture and entertainment”; [SV] “(...) se till att alla i EU, dvs. alla medborgare, skolor, företag och förvaltningar, har tillgång till den nya informations- och kommunikationstekniken och utnyttjar den maximalt, bl.a. genom att använda Internet för olika vardagliga aktiviteter, tjänster och produkter, t.ex. på områdena utbildning, förvaltning, hälsa, kultur och nöje.” Documento disponibile all'indirizzo <http://www.europa.eu.int/comm/publications/booklets/move/36/it.doc>

11 Altre informazioni sul piano e-Europe 2002 disponibili all'indirizzo <http://europa.eu/scadplus/leg/it/lvb/l24226a.htm>

12 COM (2002) 263 def., Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento europeo, al Comitato economico e sociale e al Comitato delle regioni - eEurope 2005: una società dell'informazione per tutti - Piano d'azione da presentare per il Consiglio europeo di Siviglia 21 e 22 giugno 2002; [EN] COM (2002) 263 final, Communication from the Commission to the Council, the European Parliament, the Economic and Social Committee and the Committee of the Regions - eEurope 2005: An information society for all - An Action Plan to be presented in view of the Sevilla European Council, 21/22 June 2002; [SV] KOM (2002) 263 slutlig, Meddelande från kommissionen till rådet, Europaparlamentet, ekonomiska och sociala kommittén och regionkommittén - eEurope 2005: Ett informationssamhälle för alla - En handlingsplan inför Europeiska rådet i Sevilla, den 21-22 juni 2002.

13 Altre informazioni sul piano e-Europe 2005 disponibili all'indirizzo <http://europa.eu/scadplus/leg/it/lvb/l24226.htm>

14 COM(2005) 229 definitivo, Communication della Commissione al Consiglio, al Parlamento Europeo, al Comitato Economico e sociale Europeo e al Comitato delle Regioni *“i2010 – Una società europea dell'informazione per la crescita e l'occupazione”*; [EN] COM (2005) 229 final, Communication from the Commission to the Council, the European Parliament, the European Economic and Social committee and the Committee of the Regions - *“i2010 – A European Information Society for growth and employment”*; [SV] COM(2005) 229 slutlig, Meddelande från Kommissionen till Rådet, Europaparlamentet, Europeiska Ekonomiska och Sociala Kommittén samt Regionkommittén, i2010 – Det Europeiska Informationssamhället för tillväxt och sysselsättning”.

15 Altre informazioni sul piano e-Europe 2010 disponibili all'indirizzo <http://europa.eu/scadplus/leg/it/cha/c11328.htm>

## **IL PERCORSO GIURIDICO**

Il percorso giuridico in materia di società dell'informazione è culminato con l'emanazione di due Direttive specifiche. La prima, Direttiva 2000/31/CE<sup>16</sup> relativa a taluni aspetti giuridici dei servizi della società dell'informazione, ed in particolare il commercio elettronico nel mercato interno, avente la finalità specifica di rafforzare la certezza del diritto nel commercio elettronico. Questa Direttiva stabilisce un quadro giuridico stabile, assoggettando i servizi della società dell'informazione ai principi vigenti nel mercato interno.

La seconda, Direttiva 2002/38/CE del Consiglio del 7 maggio 2002, che modifica temporaneamente la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda il regime di imposta sul valore aggiunto applicabile ai servizi di radiodiffusione e di televisione e a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici ed avente lo scopo principale di garantire la neutralità fiscale delle relative operazioni.

Entrambe le Direttive recepiscono quanto indicato dalla Commissione in COM (1997) 157 def.<sup>17</sup>, *“Un'iniziativa europea in materia di commercio elettronico”*, finalizzata ad incoraggiare lo sviluppo del commercio elettronico in Europa e quindi la definizione di un quadro giuridico coerente per la futura azione comunitaria.

## **GLI STRUMENTI DI COMUNICAZIONE COME VALORE COSTITUZIONALE**

I nuovi mezzi di comunicazione e le nuove tecnologie rappresentano uno sviluppo della libertà di informazione e comunicazione e l'utilizzo dei nuovi media ha determinato un'espansione di queste libertà<sup>18</sup>. Non solo, ma le nuove tecnologie e i nuovi strumenti di comunicazione hanno determinato non solo una espansione di questa libertà, ma anche un loro diverso modo di esprimersi

---

16 Direttiva 2000/31/CE del Parlamento europeo e del Consiglio dell'8 giugno 2000 relativa a taluni aspetti giuridici dei servizi della società dell'informazione, in particolare il commercio elettronico, nel mercato interno («Direttiva sul commercio elettronico»). GU L 178 del 17.7.2000, pagg. 1-16; [EN] Directive 2000/31/EC of the European Parliament and of the Council of 8 June 2000 on certain legal aspects of information society services, in particular electronic commerce, in the Internal Market ('Directive on electronic commerce'). OJ L 178, 17.7.2000, p. 1-16; [SV] Europaparlamentets och rådets direktiv 2000/31/EG av den 8 juni 2000 om vissa rättsliga aspekter på informationssamhällets tjänster, särskilt elektronisk handel, på den inre marknaden ("Direktiv om elektronisk handel"). EGT L 178, 17.7.2000, s. 1-16.

17 COM (1997) 157 def, Comunicazione della commissione al consiglio, al parlamento europeo, al comitato economico e sociale e al comitato delle regioni, Un'iniziativa europea in materia di commercio elettronico; [EN] COM (1997) 157 final, Communication from the Commission to the Council, the European Parliament, the Economic and Social Committee and the Committee of the Regions - A European Initiative in Electronic Commerce; [SV] KOM (1997) 157 slutlig, Meddelande från kommissionen till rådet, Europaparlamentet, Ekonomiska och sociala kommittén och regionkommittén - Ett europeiskt initiativ inom elektronisk handel.

18 Amato Mangiameli, A. C., Diritto e Cyberspace, G. Giappichelli Editore, Torino 2000, pagg. 226-227

ed esplicitarsi <sup>19</sup>. In ambito europeo, i nuovi strumenti di comunicazione si pongono come uno strumento per attuare una delle quattro libertà garantite dal Trattato, quella di libera prestazione dei servizi art. 49 (ex art.59), e si relazionano con i principi di integrazione comunitaria rinvenibili all'art. 2 del Trattato CE: occupazione, protezione sociale, ambiente, qualità della vita, coesione economico-sociale e solidarietà.

Due diversi atti garantiscono la libertà di informazione e di comunicazione: la Convenzione europea dei diritti dell'uomo<sup>20</sup> e la Costituzione europea<sup>21</sup>. La Convenzione sancisce la libertà di espressione e di comunicare informazioni all'art. 10:

*Articolo 10 - Libertà di espressione - 1. Ogni persona ha diritto alla libertà d'espressione. Tale diritto include la libertà d'opinione e la libertà di ricevere o di comunicare informazioni o idee senza che vi possa essere ingerenza da parte delle autorità pubbliche e senza considerazione di frontiera. Il presente articolo non impedisce agli Stati di sottoporre a un regime di autorizzazione le imprese di radiodiffusione, di cinema o di televisione.*

La Costituzione, all'art. II-71, garantisce non solo la libertà di comunicare ma anche la libertà dei media<sup>22</sup> ed il loro pluralismo. Nelle tre formulazioni italiana, svedese ed inglese si può leggere:

### ***Libertà di espressione e d'informazione***

*1. Ogni persona ha diritto alla libertà di espressione. Tale diritto include la libertà di opinione e la libertà di ricevere o di comunicare informazioni o idee senza che vi possa essere ingerenza da parte delle autorità pubbliche e senza limiti di frontiera. 2. La libertà dei media e il loro pluralismo sono rispettati.*

---

<sup>19</sup> Amato Mangiameli, A. C., op. cit., pag. 226

<sup>20</sup> La Convenzione europea dei diritti dell'uomo (CEDU) è stata firmata a Roma il 4 novembre 1950 sotto l'egida del Consiglio d'Europa, istituendo un sistema di tutela internazionale dei diritti dell'uomo.

<sup>21</sup> Il 29 ottobre 2004, i capi di Stato o di governo dei 25 Stati membri e dei 3 paesi candidati hanno firmato il trattato che istituisce una Costituzione per l'Europa, adottato all'unanimità il 18 giugno 2004. La Repubblica Italiana ha ratificato la Costituzione Europea in data 6 Aprile 2005, mentre in Svezia la procedura di ratifica è attualmente sospesa.

<sup>22</sup> Cfr. Enciclopedia Treccani, voce media intesi quali mezzi di comunicazione. Ad es. televisione, radio, stampa, Internet, telefonia.

### **Yttrandefrihet och informationsfrihet**

1. Var och en har rätt till yttrandefrihet. Denna rätt innefattar åsiktsfrihet samt frihet att ta emot och sprida uppgifter och tankar utan offentlig myndighets inblandning och oberoende av territoriella gränser. 2. Mediernas frihet och mångfald skall respekteras.

### **Freedom of expression and information**

1. Everyone has the right to freedom of expression. This right shall include freedom to hold opinions and to receive and impart information and ideas without interference by public authority and regardless of frontiers. 2. The freedom and pluralism of the media shall be respected.

Parallelamente, punto di un certo interesse, la Costituzione svedese garantisce non solo la libertà di informazione ma anche quella di comunicazione ed introduce all'interno del testo anche i nuovi mezzi di comunicazione:

#### *Chapter 1. Basic provisions*

*Art. 1. Every Swedish citizen is guaranteed the right under this Fundamental Law, vis-à-vis the public institutions, publicly to express his thoughts, opinions and sentiments, and in general to communicate information on any subject whatsoever on sound radio, television and certain like transmissions, films, video recordings, sound recordings and other technical recordings.*

*The purpose of freedom of expression under this Fundamental Law is to secure the free exchange of opinion, free and comprehensive information, and freedom of artistic creation. No restriction of this freedom shall be permitted other than such as follows from this Fundamental Law.*

*References in this Fundamental Law to radio programmes shall apply also to television programmes*

*and to the content of certain other transmissions of sound, pictures or text made using electromagnetic waves, as well as to sound radio programmes.*

*Technical recordings are understood in this Fundamental Law to mean recordings containing text, pictures or sound which may be read, listened to or otherwise comprehended only using technical aids.*

*Database is understood in this Fundamental Law to mean a corpus of information stored for the purpose of automatic data processing.*

*Art. 2. Every Swedish citizen is guaranteed the right to communicate information on any subject whatsoever to authors and other originators, as well as to editors, editorial offices, news agencies and enterprises for the production of technical recordings for publication in radio programmes or such recordings. He also has the right to procure information on any subject whatsoever for such communication or publication. No restriction of these rights shall be permitted other than such as follows from this Fundamental Law.<sup>23</sup>*

Anche la Costituzione italiana garantisce tali diritti attraverso gli artt. 15 e 21. Il primo dei due è dedicato alla libertà e alla segretezza delle forme di comunicazione:

*Art. 15 Libertà della Corrispondenza - La libertà e la segretezza della corrispondenza e di ogni altra forma di comunicazione sono inviolabili.<sup>24</sup>*

mentre il secondo difende la libera manifestazione del pensiero:

*Art. 21 Libertà di comunicazione - Tutti hanno diritto di manifestare liberamente il proprio pensiero con la parola, lo scritto e ogni altro mezzo di diffusione.<sup>25</sup>*

---

23 Yttrandefrihetsgrundlag, cap. 1, artt. 1 e 2.

24 [EN] The Italian Constitution: Article 15 Freedom of Correspondence, (1) The liberty and secrecy of correspondence and of every form of communication shall be inviolable.

25 [EN] The Italian Constitution: Article 21 Freedom of Communication. All shall have the right to express their thoughts freely

Senza volere entrare in discussioni di ordine costituzionale che esulano dall'ambito di questa ricerca, è interessante rilevare come tutte e tre le Costituzioni garantiscano le libertà di informazione e di comunicazione, ma soltanto quella europea e quella svedese, menzionando la prima i media e la seconda una pluralità di mezzi di comunicazione (televisione, radio, banche dati, etc), mostrino qualche segno di apertura verso la contemporaneità.

La Costituzione italiana mostra sotto questo aspetto i segni del tempo trascorso<sup>26</sup> e l'altrettanto evidente incuria che non ha di fatto prodotto alcun aggiornamento o modifica, non menzionando affatto i nuovi media e limitandosi a parlare genericamente, come poteva sembrare sufficiente nel 1947, di mezzi di diffusione e di corrispondenza.

---

by speech, in writing, and by all other means of communication.

<sup>26</sup> La Costituzione italiana è stata approvata il 22 dicembre 1947.



## LE FONTI

### ***LE FONTI LEGALI E GIURIDICHE SVEDESI***

La Svezia è una monarchia costituzionale<sup>1</sup>. Le leggi sono adottate dal Parlamento, *Riksdagen*<sup>2</sup>, e la più importante fonte giuridica svedese è la Costituzione, composta da quattro leggi fondamentali, *grundlagar*:

- ◆ *Regeringsformen* (RF), Strumenti di governo, 1974;
- ◆ *Successionsordningen* (SO), Atto di successione, 1810;
- ◆ *Tryckfrihetsförordningen* (TF), Legge sulla libertà di stampa, 1949;
- ◆ *Yttrandefrihetsgrundlag* (YGL), Legge sulla libertà di espressione, 1991.

Esiste inoltre una legge speciale per il Parlamento, *Riksdagsordningen* (1974), che però non è qualificabile come legge fondamentale.

Il Capitolo 1, articolo 1 degli Strumenti di governo afferma che i pubblici poteri sono esercitati in base alla legge<sup>3</sup>. Il *Regeringsformen* contiene anche una serie di previsioni in materia di fiscalità: in particolare sancisce il principio di legalità, *legalitetsprincipen*, *nullum tributum sine lege*, al Cap. 8, art. 3<sup>4</sup> e

---

1 Il sito ufficiale della casa reale di Svezia è all'indirizzo <http://www.royalcourt.se/>

2 Informazioni in merito al meccanismo adozione delle Leggi in Svezia sono disponibili sul sito ufficiale del Riksdagen, <http://www.riksdagen.se/>; informazioni generali sul sistema legislativo svedese sono disponibili nel Regeringskansliets rättsdatabaser [SV], <http://62.95.69.15/> e sul sito della Hauser Global Law School, <http://www.nyulawglobal.org/globalex/Sweden.htm>.

3 [EN] "Public power shall be exercised under the law".

4 [EN] "Provisions concerning the relations between private subjects and the public administration which relate to obligations incumbent upon private subjects or which otherwise interfere in the personal or economic affairs of private subjects shall be laid down by law. These provisions include inter alia provisions concerning criminal acts and the legal consequences of such acts, provisions concerning taxes payable to the State, and provisions concerning requisitions and other such dispositions".

art. 5<sup>5</sup>. Nel Capitolo 2, che attiene a libertà e diritti fondamentali, all'art. 10, par. 2<sup>6</sup> troviamo consacrato il divieto di retroattività della legge tributaria<sup>7</sup>.

La legge tributaria è normalmente preparata da Commissioni interne al Governo, attraverso rapporti chiamati *Statens Offentliga Utredningar (SOU)*, e attraverso pubblicazioni dei diversi ministeri chiamate *Departementsserien (DS)*. Questi rapporti e proposte governative sono pubblicate sul sito del Ministero delle Finanze<sup>8</sup>. Il governo trasmette e presenta poi al Parlamento le proposte di legge.

Alcuni elementi relativi al percorso contenzioso degli atti amministrativi tributari: gli atti che provengono dall'Autorità fiscale possono essere appellati prima presso i *Länsrätter*, le ventitré corti amministrative locali, e successivamente, avverso le decisioni dei *Länsrätter*, avanti le quattro corti amministrative di appello, *Kammarrätter*.

Nel caso in cui la fattispecie presenti problemi interpretativi della legge si può adire il *Regeringsrätten (Suprema Corte Amministrativa)*, la quale può concedere appello e considerare il caso. Le decisioni della Suprema Corte sono vincolanti per le corti gerarchicamente inferiori e la Corte raramente interviene per modificare un indirizzo di legge in presenza di un precedente. Ogni volta che questo accade viene richiesta una sessione plenaria<sup>9</sup>. Di fatto, pur non riconoscendo formalmente e giuridicamente autorità di precedente alle decisioni adottate dagli organi giurisdizionali, nella pratica svedese queste hanno una grandissima influenza, tanto che i casi decisi dalla Suprema Corte ricevono lo status di legge applicabile, *gällande rätt*<sup>10</sup>.

Esiste inoltre lo *Skatterättsnämnden*, una commissione tributaria speciale, che interviene in casi specifici riguardanti transazioni di una certa rilevanza. Le

---

5 [EN] “Principles governing changes in the division of the country into local government communes, and governing the organization and working methods of the communes and local taxation shall be laid down by law. Provisions governing the powers and responsibilities of the communes in other respects shall likewise be laid down by law”.

6 [EN] “No State taxes, charges, or fees may be levied except insofar as they were laid down in provisions which were in force when the circumstance arose which occasioned the liability for the tax, charge, or fee. Should the Parliament find that specific reasons so warrant, it may be provided under an Act of law that State taxes, charges, or fees shall be levied even although no such act had entered into force when the aforementioned circumstance occurred, provided that the Government or a Committee of the Parliament had submitted a proposal to this effect to the Parliament at the time concerned. For the purposes of the foregoing provision, any written communication from the Government to the Parliament announcing that a proposal of this nature will be forthcoming shall be equated with a formal proposal. The Parliament may furthermore prescribe that exceptions shall be made from the provisions of the first sentence if it considers that this is warranted by specific reasons connected with war, the danger of war, or severe economic crisis”.

7 Melz, P., Guide to Swedish Tax Law Research. Documento disponibile all'indirizzo <http://www.juridicum.su.se>.

8 All'indirizzo <http://www.finans.regeringen.se>.

9 Melz, P., op. cit.

10 Barenfeld, J., Taxation of Cross-border Partnership, Double-Tax Relief in Hybrid and Reverse Hybrid Situations, JIBS Dissertation Series n. 25, 2005, pag. 35

decisioni dello *Skatterättsnämnden* possono essere appellate direttamente presso la Suprema Corte Amministrativa<sup>11</sup>.

Per quanto attiene alla gerarchia delle fonti e alla conseguente interpretazione, la Svezia considera al più alto grado della gerarchia la legge costituzionale, seguita dalla legge ordinaria (*lagtext*), dalla giurisprudenza, dagli atti preparatori (*förarbeten*) ed infine dalla dottrina.<sup>12</sup> L'interpretazione della legge svedese si confronta con le parole della legge: una interpretazione non allineata *verbatim* è ritenuta inaccettabile per la tradizione giuridica locale<sup>13</sup>.

Questo principio è stato riaffermato in un recente caso deciso dalla Suprema Corte Amministrativa<sup>14</sup>, che ha sottolineato in sentenza come l'interpretazione della legge non possa andare oltre quanto scritto nel testo. Qualora la legge non disciplini il caso specifico, la soluzione migliore ed auspicabile è semplicemente quella di modificarla<sup>15</sup>.

Inoltre, per quanto giuridicamente si attestino piuttosto in basso nella gerarchia delle fonti, i lavori preparatori rivestono un ruolo importante all'interno della tradizione giuridica svedese al fine dell'interpretazione della legge<sup>16</sup>. La stessa Suprema Corte Amministrativa consulta tali documenti con regolarità. Ovviamente, la loro validità interpretativa è comunque subordinata al testo di legge e qualora vi sia contrasto il testo definitivo in vigore prevale<sup>17</sup>.

## ***LE FONTI LEGALI E GIURIDICHE ITALIANE***

L'Italia è una repubblica parlamentare: la Costituzione della Repubblica italiana fu approvata dall'Assemblea Costituente il 22 dicembre 1947, promulgata il 27 dicembre 1947, ed entrò in vigore il 1 gennaio 1948. Il potere legislativo è affidato al Parlamento, che ha una struttura bicamerale.

---

11 Melz, P., op. cit., pag. 34.

12 Barenfeld, J., op. cit., pag. 34, 2005, nota 65, citando Peczenik, A.

13 Barenfeld, J., op. cit., pag. 34, 2005. [EN] "Thus, an interpretation that is not in line with the wording is not acceptable according to Swedish legal tradition".

14 RÅ 1997, ref. 54

15 Barenfeld, J., op. cit., pag. 34, nota 74

16 Per questo motivo, trattando della legislazione IVA svedese, faremo ampio ricorso ai lavori preparatori al fine di comprendere meglio la portata e l'ambito di applicazione della legge.

17 Barenfeld, J., op. cit., pagg. 35 - 36

La *legge costituzionale* riveste carattere primario, attenendo all'assetto politico fondamentale della comunità statale<sup>18</sup>. Le leggi di esecuzione delle leggi costituzionali (solitamente *leggi ordinarie*), così come anche quelle poste in essere dagli organi legislativi, sono fonte di normazione secondaria. Gli atti aventi forza di legge ordinaria ricevono esecuzione attraverso ulteriori atti normativi di valore subordinato (come ad esempio i *regolamenti*) e costituiscono una fonte di normazione terziaria<sup>19</sup>. Le fonti sono pertanto ordinate secondo una scala gerarchica in base alla quale l'ordinamento attribuisce diversa autorità, valore ed efficacia alle norme<sup>20</sup>. Questa gerarchia, dall'alto al basso, include:

1. le fonti e i vincoli comunitari<sup>21</sup>;
2. la Costituzione e le leggi costituzionali;
3. le leggi ordinarie.

Hanno lo stesso valore gerarchico di legge ordinaria i decreti legge e i decreti legislativi. I primi intesi quali provvedimenti che possono essere emanati dal Governo in seguito ad una legge delega del Parlamento, ed i secondi come provvedimenti che possono essere emanati dal Governo in casi straordinari di necessità ed urgenza ma che devono essere convertiti in legge dal Parlamento entro 60 gg. per non perdere ogni efficacia.

Inoltre troviamo quali fatti normativi le norme consuetudinarie, composte da due elementi, *l'usus* quale pratica generale e costante e l'elemento psicologico inteso quale *opinio juris seu necessitate*, ovvero il convincimento sociale che quella pratica debba essere osservata in quanto obbligatoria, occupano in questa gerarchia il gradino più basso.

La funzione giurisdizionale non si pone come precedente vincolante per le future decisioni giudiziarie: agli organi giurisdizionali compete di applicare le

---

18 Spagna Musso, E., *Diritto Costituzionale*, Cedam, Padova 1989 (quarta edizione), pag. 82.

19 Spagna Musso, E., op. cit., pag. 82.

20 Torrente, A. - Schlesinger, P., *Manuale di Diritto Privato*, Giuffrè Editore, 1990 (tredicesima edizione), pag. 21.

21 Cfr. in tal senso la sentenza della Corte Costituzionale 8 giugno 1984, n. 170, Granital, in "Foro Italiano", 1984, I, 2062. con nota di Tizzano, A., "La Corte Costituzionale e il diritto comunitario: vent'anni dopo". Si veda inoltre l'art. 117 della Costituzione il quale afferma che: La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali. [EN] "Legislative powers shall be vested in the State and the Regions in compliance with the Constitution and with the constraints deriving from EU-legislation and international obligations.". Cfr. Di Pietro, A., *Federalismo e devoluzione nella recente riforma costituzionale: profili fiscali*, in *Rassegna tributaria* n. 1, 2006, pag. 245.

norme, svolgendo in maniera indiretta un ruolo di formazione del diritto vigente<sup>22</sup>.

All'interno della Costituzione della Repubblica italiana troviamo riferimenti al Diritto tributario: il dovere legato all'adempimento del pagamento delle imposte è determinato dal combinato disposto degli artt. 2<sup>23</sup> e 53<sup>2425</sup>. L'art. 23<sup>26</sup> inoltre stabilisce il principio di riserva di legge.

Il sistema tributario è informato a criteri di progressività e non retroattività. Il divieto di retroattività della norma tributaria è contenuto in una legge ordinaria, lo *Statuto del contribuente*<sup>27</sup>, Legge 212/2000, e stabilito all'art. 3, comma 1.

Il processo tributario è regolamentato dal D.Lgs n. 546/92, il quale stabilisce che la giurisdizione tributaria è esercitata dalle Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali<sup>28</sup>. Gli atti della Commissione Tributaria Regionale sono ricorribili presso la Suprema Corte di Cassazione<sup>29</sup>.

L'art. 12<sup>30</sup> delle disposizioni preliminari al codice civile (*preleggi*), *Interpretazione della legge*, impone espressamente di valutare non soltanto il significato proprio delle parole in base alla loro connessione, ma anche l'intenzione del legislatore<sup>31</sup>.

---

22 Spagna, Musso, E., op. cit., pag. 85.

23 [EN] "Article 2 [Human Rights]- The republic recognizes and guarantees the inviolable human rights, be it as an individual or in social groups expressing their personality, and it ensures the performance of the unalterable duty to political, economic, and social solidarity."

24 [EN] "Article 53 [Taxation]- Everyone has to contribute to public expenditure in proportion to their capacity. The tax system has to conform to the principle of progression."

25 Mentre il primo articolo afferma che la Repubblica richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale, il secondo stabilisce che tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva.

26 [EN] "Article 23 [Personal Services]- Nobody may be forced to perform personal service or payment without legal provision."

27 Charter of the Statute of the Taxpayer, L n. 212/2000

28 Rispettivamente per il primo grado e per il grado di appello. Così stabilisce l'art. 1 del D.Lgs n. 546/92. La precedente disciplina del processo tributario era contenuta nel Dpr n. 636/72.

29 Il ricorso in Cassazione segue le regole proprie poste dal codice di procedura civile, per espresso rinvio dalla norma processuale / tributaria a quella processuale / civilistica. Così stabilisce l'art. 62 del D.Lgs n. 546/92.

30 "Nell'applicare la legge non si può ad essa attribuire altro senso che quello fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse, e dalla intenzione del legislatore".

31 Torrente, A. - Schlesinger, P., op. cit., pag.44.

A differenza di quanto avviene in Svezia, la dottrina italiana<sup>32</sup> ha interpretato questo articolo affermando che l'attività di interpretazione non può mai esaurirsi al mero esame dei dati testuali, in quanto non tutti i vocaboli che si rinvencono nel testo della legge possono essere definiti dalla legge stessa, pertanto il loro significato deve essere forzatamente ricavato da elementi extra-testuali. I termini del discorso presentano naturalmente ambiguità di significato e l'espressione “*significato proprio delle parole*” implica che l'interprete ha l'onere della identificazione del preciso senso proprio di un dato termine in quel contesto. Lo stesso art. 12 mette sullo stesso piano anche l'intenzione del legislatore, imponendo all'interprete di ricostruirla avvalendosi di dati extra-testuali<sup>33</sup> e prendendo quindi in considerazione le discussioni delle assemblee legislative. Com'è ovvio però all'iter di formazione del documento legislativo partecipano soggetti portatori di interessi confliggenti che confluiscono su formule di compromesso. Di conseguenza, è necessario individuare non tanto l'intenzione soggettiva del legislatore, quanto piuttosto lo scopo obiettivo che la disposizione persegue (*criterio di interpretazione teleologico*). L'individuazione dello scopo della norma però più che la premessa rappresenta già una conclusione del lavoro interpretativo, rischiando così di essere un elemento arbitrariamente attribuito alla disposizione dall'interprete<sup>34</sup>.

Appaiono perciò più persuasivi altri, molteplici e diversi criteri interpretativi. Il *criterio logico*, per cui:

- ◆ *Argumentum a contratio, ubi lex voluit, dixit, ubi noluit, tacuit*, volto ad escludere dalla norma ciò che non è espressamente compreso;
- ◆ *Argumentum a simili, lex minus dixit quam voluit*, volto ad estendere all'interno della norma fattispecie che sono simili;
- ◆ *Argumentum a fortiori*, volto ad estendere nella norma fattispecie che a maggior ragione meritano di essere disciplinate da quella disposizione;
- ◆ *Argumentum ad absurdum*, volto ad escludere dalla portata della norma quelle fattispecie che danno origine ad una norma assurda;

Il *criterio storico*, inteso quale analisi delle motivazioni che hanno determinato l'introduzione della norma nell'ordinamento; il *criterio*

---

32 Torrente, A. - Schlesinger, P., op. cit., pag.40.

33 Torrente, A. - Schlesinger, P., op. cit., pag.44.

34 Torrente, A. - Schlesinger, P., op. cit., pag.46.

*sistematico*, inteso quale interpretazione che discende dalla collocazione della norma all'interno del quadro complessivo delle norme in cui va inserita.

*Incivile est, nisi tota lege perspecta, una aliqua particula eius proposita iudicare vel respondere*<sup>35</sup>.

Il *criterio sociologico*, inteso quale conoscenza degli aspetti economico-sociali dei rapporti che sono regolati da quella disciplina; il *criterio equitativo*, inteso quale criterio volto ad evitare che la interpretazione del caso controverso contrasti con il senso di giustizia della comunità<sup>36</sup>.

## ***I TESTI ITALIANO E SVEDESE IN MATERIA DI IVA E LA SESTA DIRETTIVA***

### **MERVÄRDESSKATTELAG**

Mervärdesskatelag (ML)<sup>37</sup>, il Testo Unico dell'IVA svedese, è oggi armonizzato con la Sesta Direttiva, ma questo non significa che non sussistano più differenze. Il rapporto *Mervärdesskatt i ett Eg-rättsligt perspektiv*<sup>38</sup> mostra come gli ordinamenti, comunitario da una parte, svedese dall'altra, conservino ancora alcune differenze strutturali.

Lo studio evidenzia come all'interno della Sesta Direttiva il campo di applicazione dell'imposta sia delimitato dall'art. 2<sup>39</sup>, e come la giurisprudenza della Corte di Giustizia abbia più volte affermato che l'armonizzazione in materia di IVA mostri la sua importanza specialmente quando si deve stabilire se una operazione ricada all'interno del sistema o al di fuori di esso. Ma non c'è nella normativa svedese in materia una traduzione per la locuzione “fuori dal campo di applicazione”<sup>40</sup> ed il corpus normativo di ML è strutturalmente differente rispetto al dettato dell'art. 2 della Sesta Direttiva. Ad esempio il Cap.3, 1§ ML, identifica le operazioni imponibili e per mezzo di tale

---

35 “Non è da gente civile, senza esaminare interamente una legge, valutarne solo una piccola parte, o servirsi di questa per emettere giudizi.”

36 Torrente, A. - Schlesinger, P., op. cit., pag.46.

37 IBFD, Value Added Taxation in Europe. “Sweden adopted a value added tax (VAT) as of 1 January 1969. A revised VAT Act (SFS 1994:200) entered into force as from 1 July 1994 (VAT 1994) which is hereafter referred to as “the VAT Act”. Sweden became member of the European Union on 1 January 1995 and so far the VAT Act has been amended several times in order to implement the provisions of the various EEC and EC Directives on VAT”. Accesso del 02 gennaio 2007.

38 SOU 2002:74, Mervärdesskatt i ett Eg-rättsligt perspektiv; [IT] Il Testo Unico dell'IVA in una prospettiva comunitaria, Rapporto Ufficiale del Governo. Disponibile all'indirizzo <http://www.regeringen.se/sb/d/108/a/1660>

39 SOU 2002:74, pag. 56.

40 Restituibile in Svedese con “som faller utanför tillämpningsområdet”.

disposizione circoscrive l'imponibilità o meno di una operazione. Ciò nonostante esistono una miriade di altre previsioni riguardanti le eccezioni di imponibilità.

Inoltre, alcuni concetti e definizioni legislative comunitarie non trovano un riflesso diretto nel ML, il quale spesso si richiama ad altra normativa nazionale, come per esempio all'*Inkomstskattelag*<sup>41</sup> e all'Accounting Act, e permangono numerose differenze terminologiche<sup>42</sup>.

Övrigt:

Ekonomisk aktivitet	Ekonomisk verksamhet Economic activity Activité économique	-	Den aktivitet en person skall bedriva för att kunna betraktas som beskattningsbar person enligt huvudregeln.
Beskattningsgrundande händelse	-		Omsättning inom landet som görs av en beskattningsbar person i denna egenskap, import, gemenskapsinternt förvärv eller export, se förslag till 1 kap. 1 § ML.
Tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen	Skattskyldighets inträde Chargeable event Fait générateur de la taxe	Närmast skattskyldighets inträde enligt 1 kap. 3-5 §§	Den tidpunkt vid vilken den omständighet inträffar som enligt lagen innebär att skatt kan tas ut, jfr artikel 10.1.a och förslag till 1 kap. 3 § ML.
Skattens utkrävbarhet = redovisningstidpunkten	Uttag av skatt Chargeability of tax Exigibilité de la taxe	Närmaste motsvarighet finns i bestämmelserna i 13 kap. ML	Att skatten blir utkrävbar innebär att skattemyndigheten enligt lag får rätt att i ett givet ögonblick göra anspråk på skatt från den skattskyldige, jfr artikel 10.1 b. För den erskilde innebär detta att det vid denna tidpunkt (redovisningstidpunkten) uppstår en skyldighet att senare redovisa skatten i deklaration, se förslag till 13 kap. 2 § ML.

41 1999:1229 [EN] Income Tax Act (IA)

42 SOU 2002:74, pagg. 51, 53. Il rapporto mette in evidenza come nell'implementare la Sesta direttiva la coerenza linguistica con il dettato comunitario sia fondamentale, e che se può rendersi necessario utilizzare una terminologia interna, questa dovrebbe essere unicamente utilizzata per l'esemplificazione del significato della Direttiva.



Il rapporto conclude evidenziando la necessità di una revisione delle disposizioni IVA svedesi per una migliore armonizzazione del sistema.

### 1.9.3 Sammanställning av termer

Ny term	Direktivets term på svenska, engelska och franska	Ersätter ML:s term	Betecknar
---------	---	--------------------	-----------

#### Skattesubjekten:

Beskattningsbar person	Skattskyldig person Taxable person Assujetti	Näringsidkare Skattskyldig	Skattesubjektet enligt föreslagen definition i 1 a kap. ML.
Icke beskattningsbar juridisk person	Icke skattskyldig juridisk person Non-taxable legal person Une personne morale non assujettie	Juridisk person som inte är näringsidkare	Skattesubjekt som är juridisk person men inte beskattningsbar person enligt den föreslagna definitionen i 1 a kap. ML (t.ex. holdingbolag och myndigheter vid myndighetsutövning).
Icke beskattningsbar person	Icke skattskyldig person Non-taxable person Non assujetti	-	En person som inte är en beskattningsbar person enligt den föreslagna definitionen i 1 a kap. ML.
Beskattningsbar person som inte är etablerad inom landet	Skattskyldig person som inte är etablerad inom landet Taxable person not established within the territory of the country Assujetti qui n'est pas établi à l'intérieur du pays	Utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML	Skattesubjekt som inte kan anses etablerat inom landet, vilket enligt utredningens uppfattning innebär att subjektet inte uppfyller kriterierna i direktivets artikel 9.1.
Betalnings-skyldig person	Person som är skyldig att betala in skatt Person liable to pay value added tax Redevables de la taxe	Skattskyldig enligt 1 kap. 2 § ML	Den som är skyldig att betala skatten (oftast en beskattningsbar person) enligt 1 kap. 2 § ML.

## DECRETO DEL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA N. 633/72

Anche il Decreto del Presidente della Repubblica n. 633/72<sup>43</sup>, il Testo Unico dell'IVA italiana, è oggi armonizzato con la Sesta Direttiva, ma nonostante ciò sussistono ancora delle differenze con la normativa comunitaria. E' stato rilevato come anche in Italia la terminologia della Sesta direttiva non sia stata recepita in maniera interamente corretta all'interno della legislazione nazionale<sup>44</sup>. La dottrina ha osservato in proposito<sup>45</sup> come il termine deduzione utilizzato all'interno dell'art. 17 della Direttiva sia stato trasfuso all'interno dell'art. 19 del Dpr 633/72 con la espressione detrazione, e come la dizione debitore d'imposta espressa dall'art. 21 della Sesta Direttiva venga identificata con quella di soggetto passivo, che risulta però essere il soggetto debitore ed obbligato all'imposta<sup>46</sup>.

Anche nell'individuazione delle regole relative alla territorialità l'art. 7, 4 comma lett. a), trasfusione dell'art. 9, paragrafo 2 lett. a)<sup>47</sup> della Sesta Direttiva, si esprime utilizzando la dizione generica di servizi relativi ai beni immobili. Come è stato sostenuto<sup>48</sup>, il termine relativo si potrebbe prestare ad una interpretazione nel senso di attinente. Viene in aiuto la versione francese del testo, *des prestations de services se rattachant à un bien immeuble*, dove il termine *rattachant* è inteso come ricollegato in senso fisico. A questo punto emerge la vera portata del dettato, che individua i servizi relativi a beni immobili se ad essi quasi in senso fisico ricollegati o ricollegabili<sup>49</sup>.

Le differenze non si arrestano alle questioni linguistiche: il legislatore comunitario individua nell'art. 13 le operazioni detassate in una unica categoria, quella delle esenzioni. Il sistema italiano le suddivide invece in quattro distinte categorie: operazioni non imponibili, esenti, operazioni non soggette, operazioni escluse<sup>50</sup>.

---

43 L'IVA è entrata in vigore il 1 gennaio 1973. Una modifica importante alla legge istitutiva si è avuta con il DPR 24 del 29 gennaio 1979, in vigore dal 1 aprile 1979, che ha armonizzato il testo di legge italiano con le previsioni della Sesta Direttiva.

44 IBFD Database, voce: Italy, Introduction.

45 Centore, P., IVA Europea, Aspetti Interpretativi ed Applicativi dell'IVA Nazionale e Comunitaria, 4. ed.,Milanofiori, IPSOA, 2006, pag. 28.

46 Vedasi in tal senso l'art. 17 del Dpr n. 633/72.

47 Art. 9, paragrafo 2 lettera a): [E] "(...) the place of the supply of services connected with immovable property."

48 Centore, P., op. cit., 2006, pag. 28.

49 Centore, P., op. cit., 2006, pag. 28.

50 Centore, P., op. cit., 2006, pag. 28.

### ***CONSIDERAZIONI COMPARATE (RINVIO)***

Come si vedrà nei capitoli dedicati alle qualificazioni dei servizi di comunicazione, alla territorialità, alle aliquote IVA e nelle considerazioni finali, ai quali si rinvia per una trattazione dettagliata, le divergenze emerse tra i Testi Unici IVA svedese ed italiano in rapporto alla normativa comunitaria sono così significative da potere minare significato e portata delle Direttive, almeno per quanto attiene all'ambito di questa ricerca.

## LA CLASSIFICAZIONE DELL'OPERAZIONE PER VIA TELEMATICA

Una delle questioni cardine che il legislatore comunitario ha dovuto risolvere in relazione all'operazione effettuata on-line ha riguardato la sua classificazione, ovvero se questa sia bene o servizio<sup>1</sup>. Applicando la normativa attuale, mentre l'importazione di un bene da parte di un privato è soggetta ad imposta, l'effettuazione di un servizio da parte di un soggetto extracomunitario ad un soggetto privato comunitario non lo è<sup>2</sup>. Inoltre i beni ordinati via Internet e poi consegnati attraverso i tradizionali canali commerciali sono trattati come una ordinaria cessione di beni, per cui sono sottoposti ad imposizione nel paese dove si trova il bene al momento della cessione, e nel caso in cui il bene sia trasportato in un altro paese il luogo della cessione diverrà (normalmente) il paese nel quale il bene si ferma, in base all'applicazione del principio di destinazione<sup>3</sup>.

Di conseguenza la distinzione dell'operazione in beni o servizi risulta essere rilevante sia ai fini della territorialità, ma anche ai fini dell'aliquota che deve essere applicata alla relativa operazione<sup>4</sup>. L'indagine deve quindi passare attraverso un inquadramento dell'operazione nel contesto dell'ordinamento tributario<sup>5</sup>. Ai fini di tale studio risulta quindi importante individuare i differenti aspetti caratterizzanti dell'operazione di cessione di beni e di servizi<sup>6</sup>.

L'esame sarà dapprima effettuato all'interno dell'ordinamento comunitario, per poi attraversare quello svedese ed infine quello italiano.

### **LA CLASSIFICAZIONE NELLA SESTA DIRETTIVA**

Le cessioni di beni sono definite all'art. 5 della Sesta Direttiva<sup>7</sup> come il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario. La

---

1 Kabisch, V., ECLIP (Electronic Commerce Legal Issues Platform), Esprit Project 27028, Electronic Commerce Legal Issues Platform, Research Paper – Taxation.

2 Rango, F., La tassazione indiretta del commercio elettronico ed il nuovo regime transitorio, ne il fisco, n. 26, luglio 2002, pag. 4200.

3 Eriksen, E., Hulsebos K., Electronic commerce and Vat – An odyssey towards 2001, The world getting smaller, the Vat implications are getting Bigger, in Vat Monitor n. 4, 2000, pag. 138.

4 Terra, B., op. cit., pag. 339.

5 Salvatore, A., Oggetto delle transazioni telematiche e disciplina delle cessioni di beni e prestazioni di servizi nelle Imposte sul Reddito e nell'Imposta sul Valore aggiunto, in Bollettino Tributario, n. 15-16, 2005, pag. 1174.

6 Salvatore, A., op. cit., 2005, pag. 1174.

7 Articolo 5 - Cessioni di beni. 1. Si considera « cessione di bene » il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario. 2. Sono considerati beni materiali, l'energia elettrica, il gas, il calore, il freddo e simili.

normativa Comunitaria richiede quindi la contemporanea presenza di un bene materiale e della cessione. Cosa debba intendersi per cessione lo troviamo definito all'interno della giurisprudenza della Corte di Giustizia la quale ha trattato specificamente dell'istituto nella Causa 320/88 (*Staatssecretaris van Financiën v Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*)<sup>8</sup> delineando perfettamente le caratteristiche della cessione rilevanti agli effetti dell'IVA così come definite dalla Sesta Direttiva:

*“Va ricordato che, a termini dell'art . 5, n . 1, della Sesta Direttiva, si considera 'cessione' di un bene il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario”.*

La nozione di cessione di un bene non si riferisce quindi al solo trasferimento di proprietà nelle forme previste dal diritto nazionale vigente, bensì comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra parte a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse proprietaria.

Questa concezione è conforme alla finalità della Direttiva, che mira, fra l'altro, a basare il sistema comune dell'IVA su una definizione uniforme delle operazioni imponibili. Tale finalità potrebbe essere compromessa qualora la constatazione di una cessione di beni, che è una delle tre operazioni imponibili, fosse soggetta alla realizzazione di condizioni che variano da uno Stato membro all'altro, come avviene per quelle relative al trasferimento di proprietà in diritto civile. Quindi la prima questione va risolta dichiarando che l' art. 5, n. 1, della Sesta Direttiva deve essere interpretato nel senso che si considera come *cessione di un bene* il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario, anche se non viene trasferita la *proprietà giuridica* del

---

8 Sentenza della Corte del 8 febbraio 1990. *Staatssecretaris van financiën contro shipping and forwarding enterprise safe bv* (safe rekencentrum bv). Causa 320/88. Raccolta della giurisprudenza 1990 pagina I-285. [EN] Judgment of the Court of 8 February 1990. *Staatssecretaris van Financiën v Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*. Case C-320/88. European Court reports 1990 Page I-285; [SV] Domstolens dom den 8 februari 1990. *Staatssecretaris van Financiën mot Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*. Mål C-320/88. Rättsfallssamling 1990 s. I-285.

bene<sup>9</sup>, come riaffermato dalla Corte di Giustizia nel recente Caso C-255/02<sup>10</sup>: il trasferimento di disporre di un bene materiale come proprietario:

*“(...) comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse la proprietaria (...)”<sup>11</sup>.*

Riguardo alla ulteriore elemento necessario per la cessione quale quello di bene materiale, la Corte di Giustizia nella Causa C-172/96<sup>12</sup> ha negato la qualità di bene materiale alle valute affermando che

*“(...) le valute che sono scambiate contro altre valute nell'ambito di un'operazione di cambio non possono essere qualificate «beni materiali» ai sensi dell'art. 5 della sesta direttiva, in quanto si tratta di monete che*

- 
- 9 Vedasi punti 6, 7, 8 e 9 della sentenza. [EN] “(...) It should be noted that Article 5(1) of the Sixth Directive provides as follows 'supply of goods' shall mean the transfer of the right to dispose of tangible property as owner ". 7: It is clear from the wording of this provision that "supply of goods" does not refer to the transfer of ownership in accordance with the procedures prescribed by the applicable national law but covers any transfer of tangible property by one party which empowers the other party actually to dispose of it as if he were the owner of the property. 8: This view is in accordance with the purpose of the directive, which is designed inter alia to base the common system of VAT on a uniform definition of taxable transactions . This objective might be jeopardized if the preconditions for a supply of goods - which is one of the three taxable transactions - varied from one Member State to another, as do the conditions governing the transfer of ownership under civil law. Consequently, the answer to the first question must be that "supply of goods" in Article 5(1) of the Sixth Directive must be interpreted as meaning the transfer of the right to dispose of tangible property as owner, even if there is no transfer of legal ownership of the property. (...)”; [SV] “(...) I artikel 5.1 i det sjätte direktivet stadgas att "Med 'leverans av varor' avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom". Av bestämmelsens ordalydelse följer att begreppet leverans av varor inte hänför sig till äganderättsövergång i enlighet med de formkrav som den tillämpliga nationella rätten uppställer, utan begreppet innefattar samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, vilka ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma. Detta synsätt överensstämmer med direktivets syfte, vilket bland annat är att grunda det gemensamma systemet för mervärdesskatt på en enhetlig definition av de skattepliktiga transaktionerna. Denna målsättning skulle dock kunna äventyras om förutsättningen för att leverans av varor, som utgör en av tre skattepliktiga transaktioner, skall anses föreligga, skulle variera från en medlemsstat till en annan, vilket är fallet i fråga om äganderättsövergång inom civilrätten. Följaktligen blir svaret på den första frågan att artikel 5.1 i det sjätte direktivet skall tolkas så, att en överföring av rätten att såsom ägare förfoga över den materiella egendomen skall anses som "leverans av varor", även om någon äganderättsövergång i rättslig mening inte förekommit.(...)”.
- 10 Sentenza della Corte del 21 febbraio 2006. Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd e County Wide Property Investments Ltd contro Commissioners of Customs & Excise. Causa C-255/02. Raccolta della giurisprudenza 2006 pagina I-1609. [EN] Judgment of the Court of 21 February 2006. Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd and County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise. Case C-255/02. European Court reports 2006 Page I-1609; [SV] Domstolens dom den 21 februari 2006. Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd och County Wide Property Investments Ltd mot Commissioners of Customs & Excise. Mål C-255/02. Rättsfallssamling 2006 s. I-1609.
- 11 Vedasi punto 51 della motivazione della sentenza. [EN] “(...) It is clear from the case-law of the Court that that term covers any transfer of tangible property by one party who empowers the other party actually to dispose of it as if he were the owner of the property (...)”; [SV] “ (...)Av domstolens rättspraxis framgår att detta begrepp innefattar samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, vilka ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma (...)”.
- 12 Sentenza della Corte del 14 luglio 1998. Commissioners of Customs & Excise contro First National Bank of Chicago. Causa C-172/96. Raccolta della giurisprudenza 1998 pagina I-4387, [EN] Judgment of the Court of 14 July 1998. Commissioners of Customs & Excise v First National Bank of Chicago. Case C-172/96. European Court reports 1998 Page I-4387; [SV] Domstolens dom den 14 juli 1998. Commissioners of Customs & Excise mot First National Bank of Chicago. Mål C-172/96. Rättsfallssamling 1998 s. I-4387.

*costituiscono mezzi di pagamento legali. Le operazioni di cambio costituiscono pertanto prestazioni di servizi ai sensi dell'art. 6 della direttiva (...)»<sup>13</sup>.*

L'art. 6 della Sesta Direttiva<sup>14</sup> definisce poi la prestazione di servizi in maniera del tutto residuale, affermando che costituisce prestazione di servizi ogni operazione che non costituisce cessione di beni, così come definita dall'art. 5. Sempre all'interno dello stesso articolo il legislatore comunitario afferma che la prestazione di servizi può consistere *“in una cessione di beni immateriali (che) siano o no rappresentati da un titolo”*<sup>15</sup>.

Larga parte del lavoro di definizione è stato svolto dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, in special modo in tutti quei casi di confine dove erano presenti sia elementi tipici della cessione sia della prestazione ed una qualificazione dell'operazione era controversa. Un caso tipico si rinviene nella Causa C-231/94<sup>16</sup>, in cui la Corte è stata chiamata a decidere se l'operazione di ristorazione effettuata a bordo di traghetti costituisse cessione di beni oppure prestazione di servizi.

*“Per accertare se un'operazione configuri cessione di beni o prestazione di servizi, occorre prendere in considerazione tutte le circostanze in cui essa si svolge, così da rinvenirne gli elementi caratteristici. Si deve rilevare in proposito che la fornitura di bevande e di pasti preparati pronti al consumo immediato è il risultato di una serie di servizi che va dalla cottura dei cibi alla loro consegna materiale su un sostegno, e che si*

---

13 Vedasi punto 25 della motivazione della sentenza. [EN] “(...)On this question, the Court observes first of all that the currencies which are exchanged against other currencies in a foreign exchange transaction cannot be regarded as ‘tangible property’ within the meaning of Article 5 of the Sixth Directive, since money used as legal tender is involved. Foreign exchange transactions are thus supplies of services within the meaning of Article 6 of the Sixth Directive (...)”; [SV] “(...)Det skall i detta sammanhang inledningsvis anmärkas att valutor som byts mot andra valutor vid en växlingstransaktion inte kan betecknas som "egendom" i den mening som avses i artikel 5 i sjätte direktivet, eftersom det rör sig om pengar som utgör lagliga betalningsmedel. Växlingstransaktioner utgör således tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artikel 6 i sjätte direktivet (...)”.

14 Prestazioni di servizi, 1. Si considera « prestazioni di servizi » ogni operazione che non costituisce cessione di un bene ai sensi dell' articolo 5.

15 Cfr art. 6, paragrafo 1, primo trattino. [EN] assignments of intangible property whether or not it is the subject of a document establishing title; [SV] Överlåtelse av immateriella tillgångar, vare sig det upprättats någon handling angående äganderätten eller ej.

16 Sentenza della Corte del 2 maggio 1996. Faaborg-Gelting Linien A/S contro Finanzamt Flensburg. Causa C-231/94. Raccolta della giurisprudenza 1996 pagina I-2395. [EN] Judgment of the Court of 2 May 1996. Faaborg-Gelting Linien A/S v Finanzamt Flensburg. Case C-231/94. European Court reports 1996 Page I-2395; [SV] Domstolens dom den 2 maj 1996. Faaborg-Gelting Linien A/S mot Finanzamt Flensburg. Mål C-231/94. Rättsfallssamling 1996 s. I-2395.

*accompagna alla predisposizione in favore del cliente di un' infrastruttura comprendente tanto una sala di ristoro con annessi (guardaroba ecc.) quanto gli arredi e le stoviglie. Vi possono essere persone fisiche, la cui attività professionale consiste nell'effettuare tali operazioni di ristorazione, che provvedono ad apparecchiare i tavoli, a consigliare il cliente e a fornirgli spiegazioni sulle vivande o sulle bevande proposte, a servire a tavola tali prodotti e, infine, a sparecchiare dopo il consumo. Emerge pertanto che l'operazione di ristorazione è caratterizzata da una serie di elementi e di atti, dei quali la cessione di cibi è soltanto una parte e nel cui ambito predominano ampiamente i servizi. Essa dev'essere pertanto considerata come prestazione di servizi ai sensi dell'art. 6, n. 1, della sesta direttiva. Diverso è il caso di un'operazione avente ad oggetto alimenti "da asportare", non accompagnata da servizi volti a rendere più piacevole il consumo in loco in un ambiente adeguato (...)”<sup>17</sup>*

Alla luce dei dettami della Sesta Direttiva e della Corte di Giustizia preme evidenziare come non ci sia spazio per classificare l'operazione effettuata per

---

17 Vedasi punti 12, 13 e 14 della sentenza. [EN] “(...) In order to determine whether such transactions constitute supplies of goods or supplies of services, regard must be had to all the circumstances in which the transaction in question takes place in order to identify its characteristic features. The supply of prepared food and drink for immediate consumption is the outcome of a series of services ranging from the cooking of the food to its physical service in a recipient, whilst at the same time an infrastructure is placed at the customer's disposal, including a dining room with appurtenances (cloak rooms, etc.), furniture and crockery. People, whose occupation consists in carrying out restaurant transactions, will have to perform such tasks as laying the table, advising the customer and explaining the food and drink on the menu to him, serving at table and clearing the table after the food has been eaten. Consequently, restaurant transactions are characterized by a cluster of features and acts, of which the provision of food is only one component and in which services largely predominate. They must therefore be regarded as supplies of services within the meaning of Article 6(1) of the Sixth Directive. The situation is different, however, where the transaction relates to "take-away" food and is not coupled with services designed to enhance consumption on the spot in an appropriate setting. (...)”. [SV] “(...)Frågan huruvida transaktioner av visst bestämt slag skall betraktas som leverans av varor eller som tillhandahållande av tjänster skall besvaras utifrån en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionerna i fråga. I detta avseende kan anmärkas att tillhandahållande av lagad mat och drycker för omedelbar konsumtion är resultatet av en serie tjänster alltifrån tillagningen av maten till det fysiska överlämnandet av denna på en tallrik eller liknande. Samtidigt ställs en organisatorisk helhet till gästens förfogande, vilken består av både matsal och biutrymmen (garderob med mera) samt möbler och porslin. I förekommande fall dukar serveringspersonal borden, ger gästen råd och upplysningar om de maträtter och drycker som erbjuds, serverar dessa vid bordet och dukar av bordet efter måltiden. Restaurangverksamheten kännetecknas således av ett knippe element och handlingar där leveransen av maten endast utgör en del och där tjänsterna utgör den övervägande delen. Ifrågavarande transaktioner bör följaktligen betraktas som ett tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artikel 6.1 i sjätte direktivet. Utfallet blir i gengäld ett annat om verksamheten avser livsmedel "för avhämtning" och inte är förenad med tjänster som har till ändamål att möjliggöra en omedelbar konsumtion på därför avsedd plats. (...)”.



via telematica come cessione di beni. Come visto, l'art. 5, paragrafo 1 della Sesta Direttiva richiede il *trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario*, e non si ha trasferimento della proprietà di un bene materiale nel trasferimento elettronico del software<sup>18</sup>. Di conseguenza il download di software da Internet non può costituire cessione di beni ai sensi dell'art. 5, paragrafo 1 della Sesta Direttiva<sup>19</sup>. Questa classificazione si applica a tutte le transazioni commerciali fintanto che i *byte* d'informazione sono trasferiti tramite Internet o reti telematiche: nell'applicazione dell'IVA non c'è possibile distinzione tra applicazioni software, letteratura, video, musica. Nella loro forma digitale tutti questi prodotti sono intangibili.

A questa impostazione potrebbe essere obiettato che l'art. 5, paragrafo 2 della Sesta Direttiva afferma che *“sono considerati beni materiali l'energia elettrica, il gas, il calore, il freddo e simili”*<sup>20</sup>. In questo contesto, forse, ci potrebbe essere spazio per considerare il download di informazioni digitalizzate come cessione di beni<sup>21</sup>. Però c'è una differenza fondamentale tra la corrente elettrica e il downloading: mentre nell'utilizzare la corrente elettrica, il calore, il freddo si consumano, le informazioni digitali possono essere utilizzate un numero illimitato di volte senza venir meno, anzi possono essere replicate ad libitum. Proprio questa peculiarità rende l'informazione digitalizzata inadatta ad essere classificata quale cessione di beni ed adatta invece ad essere classificata quale prestazione di servizio ai sensi dell'art. 6, paragrafo 1 della Sesta Direttiva<sup>22</sup>. Questo è l'approccio seguito dalla Commissione Europea<sup>23</sup> e adottato successivamente anche in sede OCSE (Conferenza di Ottawa)<sup>24</sup>.

E' stato affermato<sup>25</sup> come la Commissione Europea abbia proceduto a sovrapporre ai criteri distintivi preesistenti (materiale / immateriale), altri criteri concentrati sulla modalità di consegna del bene, per cui quando il bene è consegnato on-line si ha prestazione di servizi, mentre se è consegnato tramite mezzi tradizionali si ha cessione di beni. Tale impostazione non consentirebbe però di rispettare la neutralità della tassazione, con la modalità di distribuzione influenzata da considerazione fiscali.

---

18 Käbis, V., op. cit., citando Lejeune, I. - Vanham, B. - Verlinden, I. - Verbeken, A., Does Cyber-Commerce Necessitate a Revision of international Tax Concepts? Part I. In: European Taxation, vol. 38 (1998), Issue 1, page 8.

19 Käbis, V., op. cit.

20 Cfr. art. 5, paragrafo 2 della Sesta Direttiva. [EN] Electric current, gas, heat, refrigeration and the like shall be considered tangible property; [SV] Elektrisk ström, gas, värme, kyla och liknande skall betraktas om materiell egendom.

21 Käbis, V., op. cit., citando Schwarz, J., Cross border business on the Internet: European VAT aspects. In: FT World Tax Report, vol. XXV (1998) page 106.

22 Käbis, V., op. cit., 1998.

23 COM(98)374 def., op. cit..

24 OCSE (1998), op. cit..

25 Monti, A., La Direttiva Sul Regime IVA Applicabile Al Commercio Elettronico, in Diritto e Pratica Tributaria Internazionale, 2003, n. 1, pag. 159.

Alcuni Stati membri, come ad esempio la Spagna, nel periodo antecedente alla introduzione della Direttiva 2002/38/CE classificavano il *download* di software standard come una cessione di beni e non come una prestazione di servizi, applicando di conseguenza a queste transazioni le regole proprie della territorialità della cessione di beni<sup>26</sup>.

La Direttiva 2002/38/CE ha definitivamente classificato l'operazione effettuata tramite mezzi elettronici quale prestazione di servizi<sup>27</sup>. Il problema della classificazione dell'operazione è stato quindi risolto e poco spazio è ormai lasciato all'interprete, anche se permangono incertezze legate al fatto che la scelta adottata del legislatore comunitario sembra contraddire la giurisprudenza comunitaria: la Corte di Giustizia nella Causa C-2/95 (*Sparekassernes Datacenter (SDC) contro Skatteministerie*)<sup>28</sup> ha infatti affermato che le disposizioni della Sesta Direttiva non devono essere applicate in maniera differente a seconda delle diverse modalità (elettroniche o meno) con cui i servizi vengono resi<sup>29</sup>. E sicuramente la qualificazione effettuata dalla Direttiva non ottempera al principio di neutralità qualificando un medesimo *bene giuridico* in maniera differente a seconda del metodo utilizzato per la sua distribuzione.

## ***LA SVEZIA PRIMA DELL'ATTUAZIONE DELLA DIRETTIVA 2002/38/CE***

In Svezia gran parte del dibattito che precedette l'adozione in sede comunitaria della Direttiva 2002/38/CE fu centrato sulla classificazione delle operazioni per via elettroniche. Per fornire un inquadramento del problema, vediamo come ML proceda nel definire le operazioni di cessione di beni e di prestazione di servizi.

---

26 Lejeune, I., Vanham, B., Verlinden, I., Verbeken, A., op. cit., 1998, nota 67, pag. 8.

27 Valente, P., Roccatagliata, F., Internet Aspetti Giuridici e Fiscali del Commercio Elettronico, con la collaborazione del Centro Studi Ernst & Young, Roma: EtI-II fisco, 2001, pag. 180, nota 3. L'OCSE (1998) nel documento Electronic commerce: a discussion paper on taxation issues, Ottawa, aveva evidenziato come la classificazione quale servizio dell'operazione on-line era la soluzione maggiormente idonea a dare certezza all'assolvimento dell'imposta. Invece l'inclusione di tali transazioni tra le cessioni di beni avrebbe creato difficoltà di applicazione degli attuali meccanismi impositivi che prevedono l'applicazione dell'imposta al momento dell'introduzione del bene nel territorio comunitario. Assolvimento che nella pratica sarebbe difficilmente realizzabile nel caso di beni intangibili.

28 Sentenza della Corte del 5 giugno 1997. *Sparekassernes Datacenter (SDC) contro Skatteministeriet*. Causa C-2/95. Raccolta della giurisprudenza 1997 pagina I-3017. [EN] Judgment of the Court of 5 June 1997. *Sparekassernes Datacenter (SDC) v Skatteministeriet*. Case C-2/95. European Court reports 1997 Page I-3017; [SV] Domstolens dom den 5 juni 1997. *Sparekassernes Datacenter (SDC) mot Skatteministeriet*. Mål C-2/95. Rättsfallssamling 1997 s. I-3017

29 Vedasi il punto 38 della motivazione della sentenza.

## LA CESSIONE DI BENI E LA PRESTAZIONE DI SERVIZI

Le regole contenute in ML corrispondono in larga misura a quelle contenute nella Direttiva<sup>30</sup>, e parallelamente a quanto stabilito nella normativa comunitaria la linea di demarcazione tra beni e servizi consiste nel fatto che questi ultimi, a differenza dei beni, non possono costituire beni materiali. Prestazioni di servizi e cessioni di beni sono definiti all'interno del Cap. 1, 6§ ML, che afferma:

*“Med vara förstås materiella ting, bland dem fastigheter och gas, samt värme, kyla och elektrisk kraft. Med tjänst förstås allt annat som kan tillhandahållas i yrkesmässig verksamhet (...)”.*

Ovvero:

*“Sono considerati beni le cose materiali, compresi i beni immobili, il gas, il calore e l'energia elettrica, tutti gli altri, prestati nel corso di una attività economica, sono considerati servizi (...)”.*

Tutte le proprietà tangibili ed intangibili sono qualificate come beni per gli scopi dell'IIVA<sup>31</sup>. Anche il gas, il calore e la refrigerazione sono considerati beni<sup>32</sup>. I beni in quanto tali ricomprendono sia beni nuovi che di seconda mano, e l'obbligo di pagare l'IIVA allo stato sorge in tre specifiche occasioni, le quali possono essere alternative e non coesistere: i beni devono essere ceduti o attraverso il trasferimento della proprietà dietro corrispettivo, oppure prelevati dietro una specifica obbligazione forzata. I beni si quindi considerano ceduti solo se vi è stato il relativo trasferimento della proprietà dietro corrispettivo, in base a quanto statuito al Cap. 2, 1§ ML<sup>33</sup>.

La cessione di beni è per lo più soggetta a tassazione qualora non coperta da specifiche eccezioni (per esempio immobili o operazioni attinenti al settore della salute pubblica), in base alle disposizioni contenute nel Cap. 3 ML.

---

30 Hallenborg, P., Elektronisk handel och indirekt skatt, ett diskussion der lag ([IT] Commercio elettronico e tassazione indiretta, una discussione sulla legge), Det It-rättsliga observatoriets rapport 14/2000

31 IBFD database, Valued Added Taxation in Europe, voce: Sweden, Supply of goods, accesso del 17/07/2006.

32 ML, Cap. 1, Sez. 6

33 IBFD database, Valued Added Taxation in Europe, voce: Sweden, Supply of goods, accesso del 20/01/2007. È interessante evidenziare come in ML non sia definito il concetto di “trasferimento della proprietà” e per questo sia necessario invece rinviare alla legislazione civilistica.

Esaminando la normativa svedese si può vedere come nel Cap. 1 1§1 paragrafo ML<sup>34</sup> e nel successivo Cap. 2 esistono disposizioni analoghe a quella precedentemente riportata dell'art. 2 della Sesta Direttiva. In particolare il primo capitolo stabilisce che l'IVA debba essere pagata *“per le cessioni / prestazioni effettuate all'interno del paese nel corso di una attività economica”*, per alcune operazioni intracomunitarie e per le importazioni imponibili.

La norma relativa alla territorialità<sup>35</sup> è contenuta, parallelamente a quanto stabilito a livello comunitario, nella stessa disposizione che stabilisce quali siano le operazioni soggette ad imposta e risulta perfettamente strutturata alla norma comunitaria ricollegandosi quindi all'art. 299 (ex art. 227) del Trattato.

La norma relativa all'onerosità è contenuta in una diversa disposizione, a differenza di quanto disposto dalla norma comunitaria che riunisce in un unico articolo il dettato in merito alla bipartizione delle operazioni cessione/prestazione e quello in merito al requisito della onerosità. Il Cap. 2, 1§ML<sup>36</sup> stabilisce infatti espressamente il requisito della onerosità specificando come la cessione di beni e la prestazione di servizi debba essere effettuata *ersättning*, a titolo oneroso<sup>37</sup>.

Oltre alle differenze strutturali (diversa dislocazione della bipartizione delle operazioni cessione/prestazione rispetto al requisito della onerosità), la portata della norma nella sua essenza è allineata rispetto al dato comunitario: la giurisprudenza della Suprema Corte Svedese ha in maniera del tutto omogenea confermato tale indirizzo e principio ed ha ritenuto tale requisito come essenziale e qualificante l'operazione stessa agli effetti dell'IVA, evidenziando invece come in assenza di tale requisito l'operazione sia sprovvista

---

34 [SV] 1 kap. Inledande bestämmelser, Lagens tillämpningsområde. 1 § Mervärdesskatt skall betalas till staten enligt denna lag 1. vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet; [IT] Cap. 1 Previsioni introduttive, Campo di applicazione della legge. 1§ L'IVA deve essere pagata allo stato in base a questa legge 1. per le cessioni/prestazioni effettuate all'interno del paese di beni e servizi che sono imponibili ed effettuate nel corso di una attività economica.

35 Cfr. il capitolo dedicato alla territorialità al quale si rinvia per una esaustiva trattazione

36 [SV] 2 kap. Omsättning och import; 1 § Med omsättning av vara förstås; 1. att en vara överläts mot ersättning, eller; 2. att en vara tas i anspråk genom uttag enligt 2 och 3 §§ (...). Med omsättning av tjänst förstås; 1. att en tjänst mot ersättning utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon, eller 2. att en tjänst tas i anspråk genom uttag enligt 5, 7 eller 8 §. Lag (2002:1004); [IT] Cap. 2 Cessioni (di beni) prestazioni (di servizi) e importazioni; 1§ Con la cessione di beni viene inteso; 1. il trasferimento di un bene dietro corrispettivo, o 2. il prelievo di un bene dietro una specifica obbligazione forzata in base 2 and 3 §§. Con la prestazione di servizi viene inteso 1. la prestazione di un servizio dietro corrispettivo o, la prestazione del servizio stesso fornito dietro altra modalità, o 2. il servizio che è preteso in base ad una specifica obbligazione in base al Cap. 5, 7 or 8§. Legge (2002: 1004).

37 La normativa nazionale svedese utilizza una dizione differente rispetto a quella che è stata utilizzata nella versione ufficiale svedese della Sesta Direttiva, che usa il termine “vederlag”.

dell'imponibilità. Le conclusioni a cui è pervenuta la Suprema Corte svedese sono le stesse determinazioni a cui è pervenuta la Corte di Giustizia sul tema<sup>38</sup>.

La giurisprudenza della Suprema Corte Amministrativa svedese è alquanto incisiva a proposito. Nella sentenza RÅ 1989 ref 109<sup>39</sup> il giudice ha affermato che

*“Sameby har inte debiterat sina medlemmar någon ersättning för den renskötsel som samebyn bedrivit avseende medlemmarnas egna renar. Omsättning i mervärdeskattelagens mening av de tjänster som renskötseln utgjort har därför inte ansetts äga rum”.*

ovvero, “qualora per un determinato servizio non venga previsto alcun corrispettivo, tale servizio non può essere considerato imponibile ai fini dell'IVA”. Ancora più nel dettaglio la Suprema Corte afferma che sebbene

*“När det gäller huvuddelen av samebyns verksamhet, renskötseln beträffande medlemmarnas egna renar, kan skäl i och för sig anföras för att anse samebyn i princip skattskyldig och därmed berättigad till avdrag för ingående mervärdeskatt. Emellertid visar utredningen att medlemmarna inte debiterats någon ersättning för de tjänster som denna renskötsel utgjort. Eftersom dessa tjänster sålunda inte tillhandahållits mot vederlag kan, som gällande bestämmelser är avfattade, omsättning i ML:s mening av tjänsterna inte anses ha ägt rum. Skattskyldighet enligt ML för denna del av samebyns verksamhet har därför inte förelegat”.*

Ovvero: “Sebbene il soggetto che esercita la sua attività sia un soggetto passivo e quindi autorizzato a detrarre l'IVA, comunque è emerso che le persone utilizzatrici del servizio non hanno pagato alcun corrispettivo per essi e quindi di conseguenza finché tali servizi sono prestati senza alcun compenso non si considerano avvenuti (agli effetti dell'IVA). Non esiste di conseguenza imponibilità agli effetti dell'IVA per tale parte di attività”.

---

38 Sentenza della Corte del 1 Aprile 1982, (Staatssecretaris von finacien contro Hong-kong Trade Development Council), Causa 89/81, Raccolta della giurisprudenza 1982 pagina 01277, [EN] Judgment of the Court of 1 April 1982, ( Staatssecretaris van Financiën v Hong-Kong Trade Development Council), Case 89/81, European Court reports 1982 Page 01277; [SV] Domstolens dom den 1 april 1982, (Staatssecretaris van Financiën mot Hong-Kong Trade Development Council), Mål 89/81, Rättsfallssamling 1982 s. 01277.

39 Regeringsrätten (Corte Suprema), RÅ 1989 ref 109, disponibile all'indirizzo <https://www2.infotorg.se/>

Questo requisito di onerosità, una volta acclarato quale elemento qualificante l'operazione, ha introdotto problemi interpretativi in merito al suo ammontare, ad esempio qualora fosse stato pattuito per la transazione un importo inferiore al prezzo di costo. Sollevata dalla Svezia, la questione ha portato ad una pronuncia da parte della Corte di Giustizia, Causa C-412/03<sup>40</sup>, per una controversia insorta tra Hotel Scandic Gåsabäck AB e Riksskatteverket (*Amministrazione finanziaria svedese*), su una domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Regeringsrätten (*Suprema Corte Amministrativa svedese*). La questione verteva sul contenuto del capitolo 2, art.5, primo comma, della legge svedese, là dove si afferma che

*“(...) per «prestazione di servizi a titolo privato» deve intendersi, segnatamente, il fatto che un soggetto passivo effettui, faccia effettuare ovvero offra in qualsiasi altro modo un servizio rispondente alle esigenze private del soggetto medesimo o del proprio personale o a finalità estranee all’attività esercitata dal soggetto stesso, qualora tale servizio venga offerto a titolo gratuito o a titolo oneroso ad un valore inferiore a quello determinato ai sensi del capitolo 7, art.3, n.2, lett.d), della legge medesima, senza che tale ribasso sia determinato dalle condizioni di mercato (...)”<sup>41</sup>.*

La Corte di Giustizia ha affermato che la normativa svedese è contraria alla norma comunitaria. Al punto 30<sup>42</sup> della sentenza si può leggere:

---

40 Sentenza della Corte del 20 gennaio 2005. Hotel Scandic Gåsabäck AB contro Riksskatteverket. Causa C-412/03. Raccolta della giurisprudenza 2005 pagina I-743. [EN] Judgment of the Court of 20 January 2005. Hotel Scandic Gåsabäck AB v Riksskatteverket. Case C-412/03. European Court reports 2005 Page I-743. [SV] Domstolens dom den 20 januari 2005. Hotel Scandic Gåsabäck AB mot Riksskatteverket. Mål C-412/03. Rättsfallssamling 2005 s. I-743.

41 Vedasi il punto 10 della sentenza. [EN] “(...)Under the first subparagraph of Paragraph 5 in Chapter 2 of the Swedish law, the application of services for private use is to be understood to mean, inter alia, the performance, the arrangement of performance or the offering in some other way by a taxable person of a service meeting his own private needs, those of his staff or for other purposes unrelated to his business activities, where the service is offered either free of charge or for a consideration which is less than the value calculated pursuant to Paragraph 3(2)(b) in Chapter 7 of the law and where that reduction is not dictated by market conditions. It follows from the latter provision that that value is the cost of the service at the time of the application(...)”; [SV] “(...) Enligt 2 kap. 5 § första stycket mervärdesskattelagen förstås med uttag av tjänst bland annat att den skattskyldige utför, låter utföra eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst åt sig själv eller sin personal för privat ändamål eller för rörelsefrämmande ändamål, om tjänsten tillhandahålls utan ersättning eller mot ersättning som understiger ett värde beräknat enligt 7 kap. 3 § 2 b i samma lag och sådan nedsättning inte är marknadsmässigt betingad. Av 7 kap. 3 § 2 b mervärdesskattelagen följer att värdet utgörs av kostnaden vid tidpunkten för uttaget för att utföra tjänsten. (...)”.

42 Vedasi punto 30 della sentenza. [EN] “(...) It follows from the above that Articles 2, 5(6) and 6(2)(b) of the Sixth Directive must be interpreted as precluding a national rule whereby transactions in respect of which an actual consideration is paid are regarded as an application of goods or services for private use, even where that consideration is less than the cost price of the goods or services supplied. (...)”. [SV] “(...) Av vad som anförts ovan följer att artiklarna 2, 5.6 och 6.2 b i sjätte direktivet skall tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken ett tillhandahållande av en vara eller en tjänst mot ett faktiskt vederlag utgör uttag för privat ändamål av denna vara eller tjänst, och detta gäller även när nämnda vederlag understiger självkostnadspriset för den tillhandahållna varan eller tjänsten(...)”.

*“(...) Dalle suesposte considerazioni consegue che gli artt.2, 5, n.6, e 6, n.2, lett.b), della sesta direttiva devono essere interpretati nel senso che ostano ad una normativa nazionale che consideri quale prelievo di un bene o quale prestazione di servizi per esigenze private operazioni per le quali venga effettivamente versato un corrispettivo, ancorché tale corrispettivo sia inferiore al prezzo di costo del bene ceduto o del servizio fornito”.*

## LA GIURISPRUDENZA

Nel classificare i servizi prestati elettronicamente come cessione di beni o prestazione di servizi la dottrina svedese<sup>43</sup> è partita dall'analisi giurisprudenziale delle sentenze emesse dalla Suprema Corte Amministrativa svedese tra la fine degli anni Settanta e l'inizio degli anni Ottanta.

La dottrina riporta una prima sentenza, RÅ 1979 Aa 184, in cui la Suprema Corte Amministrativa ha esaminato il problema della tassazione di informazioni digitalizzate<sup>44</sup>. La questione riguardava una società che distribuiva informazioni attraverso supporti digitali e forniva altri servizi informatici e la Suprema Corte Amministrativa affermò che ogni singola operazione doveva essere considerata una cessione di beni qualora fosse avvenuta mediante consegna del supporto materiale. Un punto particolarmente importante riguardava il fatto che tale regola si applicava indipendentemente dal mezzo utilizzato per la cessione.

Questa prima posizione mutò in una successiva sentenza in materia di programmi software personalizzati (*custom*), sentenza RÅ 1979 Aa 199<sup>45</sup>. Il caso riguardava nello specifico un programma per computer portatili. I programmi erano forniti attraverso un supporto materiale, ed erano in alcuni casi personalizzati e quindi preparati specificamente sulla base delle esigenze del cliente: la Suprema Corte Amministrativa affermò che i programmi standard dovevano essere tassati come cessione di beni, ma i programmi personalizzati dovevano essere tassati come prestazione di servizi<sup>46</sup>. In altri casi successivi, come la sentenza RÅ 1980 Aa 162, la posizione della Suprema Corte fu confermata e mantenuta<sup>47</sup>.

---

43 Johnssén, G., e-skatte? i-skatte? o-skatte? Skatteraätten i en digital miliö, Observatorierapport 18/2000, En rapport från Det IT-rättsliga observatoriet, pag. 39.

44 Johnssén, G., op. cit., 2000, pag. 39.

45 Johnssén, G., op. cit., 2000, pag. 39.

46 Johnssén, G., op. cit., 2000, pag. 39.

47 Johnssén, G., op. cit., 2000, pag. 39.

## LE INTERPRETAZIONI DELLA DOTTRINA

Le sentenze emesse dalla Suprema Corte Amministrativa suscitarono interesse e dibattito, e diversi autori ne criticarono l'impostazione. Secondo alcuni, i programmi ceduti attraverso un supporto materiale dovevano essere tassati come cessione di beni indipendentemente dal fatto che fossero personalizzati o standardizzati. Altri dissentivano da tale impostazione interamente basata sulla semplice analisi del supporto materiale e non sulle informazioni che questo conteneva.

Si osservava che in base al Cap. 1, 6§ ML, sono qualificati *beni* le cose materiali, per cui in base alle previsioni interne nazionali svedesi non è identificabile come bene materiale il dato scambiato tramite le reti telematiche come Internet. Un bene ceduto online non può più essere considerato un bene materiale, in quanto perdendo la sua identità materiale di conseguenza perde la sua natura di bene. Quindi, una simile operazione deve essere classificata quale prestazione di servizi<sup>48</sup>.

La discussione si prestava a notevoli spunti di discussione<sup>49</sup>. Uno di questi riposava nella distinzione tra beni materiali e immateriali basata sulla eventuale esistenza di un supporto materiale che si configuri quale elemento caratterizzante dell'operazione. Come riporta la dottrina, alcuni autori affermavano che l'informazione digitale possiede una natura quasi-materiale, di conseguenza non può essere determinante, a fini classificatori, la circostanza dell'esistenza o meno di un supporto materiale quale può essere un CD-Rom o un *hard disk*. Infatti, questi sono accidenti provvisori, di semplice trasmissione: la stessa informazione può essere riprodotta un numero infinito di volte su infiniti diversi supporti<sup>50</sup>. Di più: alcuni beni possono essere ordinati online e poi consegnati offline, come CD, libri, programmi per computer. Questa impostazione avrebbe determinato un paradossale diverso trattamento fiscale sulla base del solo sistema di consegna: beni se consegnati offline, servizi se consegnati online.

La dottrina svedese<sup>51</sup> ha criticato questa situazione, affermando come il commercio tradizionale e quello digitale debbano invece ricevere lo stesso trattamento fiscale al fine di garantire il rispetto della neutralità della

---

48 RSV:s skrivelser 980519Dnr 4743-98/900, Elektronisk handel och annan postorderförsäljning (punktskatte- och momsfrågor), avns 4.3.2.1 National Tax Board: s lettera 980519, Dnr 4743-98/900, paragrafo 4.3.2.1. Commercio elettronico ed altre vendite a distanza (Il punto sulla tassazione ed altre questioni sull'Iva). Documento disponibile all'indirizzo <http://www.skatteverket.se/rattsinfo/skrivelser/98/skrivelser19980519a.html>

49 Johnssén, G., op. cit., 2000, pag. 42.

50 Johnssén, G., op. cit., 2000, pag. 42.

51 Westberg, B., Elektronisk handel – varför av skatterättsligt interesse?, in Svensk skattetidning, 1999, n. 2, pag. 105.



tassazione<sup>52</sup> e rigettando in toto la proposta di un trattamento fiscale particolare in quanto lesivo proprio del principio della neutralità<sup>53</sup>. Altri autori<sup>54</sup> hanno ribadito come un sistema fiscale europeo pienamente armonizzato deve consentire di tassare allo stesso modo transazioni identiche<sup>55</sup>.

In maniera radicalmente opposta, diverse altre voci<sup>56</sup> evidenziano invece come i fenomeni legati alle nuove tecnologie stiano modificando l'essenza stessa del commercio e stiano cancellando i confini fisici: le nuove tecnologie stanno effettivamente creando nuovi beni e servizi, eliminando la necessità dell'incorporazione di un *bene* in un supporto materiale. A questo i sistemi fiscali devono sicuramente adattarsi, ma problemi possono sorgere soprattutto in relazione alla natura internazionale di Internet, che conferisce la possibilità di ricollocare redditi e transazioni all'interno di una giurisdizione fiscale più favorevole con poco sforzo, con un maggiore rischio di sparizione di materia imponibile ai fini IVA. Questi autori vedono con favore l'introduzione di nuove regolamentazioni (quali ad esempio la Bit-tax<sup>57</sup>) come soluzione ai problemi impositivi<sup>58</sup>.

Sostenendo che l'attuale sistema di tassazione sui consumi fu creato in un sistema fiscale che vedeva come beni maggiormente distribuiti il ferro e l'acciaio, mentre ora il bene maggiormente distribuito è proprio l'informazione, e per quanto possa sembrare strana ed impopolare l'idea di tassare Internet, sarebbe accettabile l'idea di non tassare l'elettricità? Eppure, così era, ed a sostegno la dottrina svedese cita Faraday e la sua famosa presentazione dei nuovi fenomeni elettrici ad un gruppo piuttosto scettico di politici: *"Sir, I do not know what it is good for. But one thing I am quite certain, some day you will tax it"*<sup>59</sup>.

---

52 Westberg, B., op. cit., 1999, n. 2 pag. 111

53 Westberg, B., op. cit., 1999, n. 2 pag. 113

54 Alhager, E., Eliasson, C., Några synpunkter på Internet och mervärdesskatt, Skattenytt, n. 1-2 2001, par. 2.

55 Smith, G. J. H., Internet law and regulation, London: Sweet & Maxwell 1996, pag. 582, 583.

56 Landgren, C., Internet och dess betydelse för mervärdesskatten, En internationell studie ([IT] Internet e la sua importanza per l'IVA, uno studio internazionale), in Skattenytt, n. 7-8, 1998.

57 Per maggiori approfondimenti sul tema, cfr. "Iva e servizi di comunicazione: i motivi del cambiamento".

58 Tra le opinioni decisamente contrarie, quella di L. Mutén. Mutén considera la Bit-tax una non-soluzione, da un lato troppo legata all'oggi e agli standard tecnologici del momento per essere effettiva e dall'altro potenzialmente dannosa ed in grado di bloccare l'adozione delle tecnologie di comunicazione e gli investimenti economici nel settore. Cfr. Mutén L., Mera om IT-skatten, Skattenytt, n.10, 1998.

59 Landgren, C., VAT and the internet, Faculty of Law, University of Lund, Master thesis, Semester 1997, pagg. 47 e 48.

## LA PRASSI: LA PRESA DI POSIZIONE DEL RIKSSKATTEVERKET

Il Riksskatteverket<sup>60</sup> prese ufficialmente posizione<sup>61</sup> in materia nel 1998, con la Comunicazione *RSV:s skrivelser 980519 Dnr 4743-98/900*<sup>62</sup>. I servizi elettronici dovevano essere classificati quali servizi e di conseguenza tassati con la regola stabilita all'art. 9, 2 lett. e) della Sesta Direttiva. Tale impostazione ebbe l'appoggio delle dichiarazioni che venivano effettuate anche a livello comunitario<sup>63</sup>. I programmi personalizzati per computer dovevano sempre essere classificati come servizi, indipendentemente dal fatto che fossero forniti al cliente su un supporto materiale<sup>64</sup>.

L'Ufficio Nazionale Tributario affermò come sia un principio fondamentale all'interno del Sistema IVA della Sesta Direttiva che le modalità con le quali vengono forniti o prestati i beni o i servizi influenzano poi la loro classificazione all'interno di una o di un'altra categoria. Di conseguenza, la consegna via Internet determina sempre la classificazione dell'operazione quale prestazione di servizi<sup>65</sup>.

Il documento evidenziava come a fronte di una soluzione nazionale uniforme al problema, si aveva a livello comunitario una composizione difficile con altri Stati i quali preferivano risolvere il problema con l'applicazione della regola contenuta all'interno dell'art. 9, paragrafo 1 della Sesta Direttiva. Un atto preparatorio, Prop. 2002/03:74<sup>66</sup>, fa emergere una chiara preoccupazione del legislatore svedese circa il fatto che la diversa impostazione adottata dagli altri stati avrebbe potuto avere ripercussioni pesanti in termini di omessa tassazione.

---

60 National Taxation Board

61 RSV:s skrivelser 980519 Dnr 4743-98/900, Elektronisk handel och annan postorderförsäljning (punktskatte- och momsfrågor), National Tax Board: s lettera 980519, Dnr 4743-98/900, Commercio elettronico ed altre vendite a distanza (Il punto sulla tassazione ed altre questioni sull'Iva). Il presente documento è disponibile al seguente indirizzo: <http://www.skatteverket.se/rattsinfo/skrivelser/98/skrivelser19980519a.html>

62 RSV:s skrivelser 980519 Dnr 4743-98/900, Elektronisk handel och annan postorderförsäljning (punktskatte- och momsfrågor), National Tax Board: s lettera 980519, Dnr 4743-98/900, Commercio elettronico ed altre vendite a distanza (Il punto sulla tassazione ed altre questioni sull'Iva). Il presente documento è disponibile al seguente indirizzo: <http://www.skatteverket.se/rattsinfo/skrivelser/98/skrivelser19980519a.html>

63 COM (98) 374 def.

64 RSV:s skrivelser 980519 Dnr 4743-98/900, Elektronisk handel och annan postorderförsäljning (punktskatte- och momsfrågor), National Tax Board: s lettera 980519, Dnr 4743-98/900, Commercio elettronico ed altre vendite a distanza (Il punto sulla tassazione ed altre questioni sull'Iva), paragrafo 4.4.

65 RSV:s skrivelser 980519 Dnr 4743-98/900, Elektronisk handel och annan postorderförsäljning (punktskatte- och momsfrågor), avsn. 1.1.2 e 4.3 National Tax Board: s lettera 980519, Dnr 4743-98/900, paragrafi 1.1.2 e 4.3. Commercio elettronico ed altre vendite a distanza (Il punto sulla tassazione ed altre questioni sull'Iva). Documento all'indirizzo <http://www.skatteverket.se/rattsinfo/skrivelser/98/skrivelser19980519a.html>

66 Prop. 2002/03:74, pag. 30.

La soluzione venne data a livello comunitario con la Direttiva 2002/38/CE, la quale stabilì che i servizi prestati tramite mezzi elettronici dovevano appunto qualificarsi quali servizi. L'atto normativo interno che attuò la Direttiva fu la legge (2003: 220) entrata in vigore il 1 Luglio 2003. Questo implicò naturalmente cambiamenti nella normativa IVA svedese, i più importanti riguardanti le regole relative alla territorialità dei servizi di radio-televisione e dei servizi elettronici al Capitolo 5, 7§ ML. Come per i nuovi trattini della Sesta Direttiva, furono aggiunti all'interno del Capitolo il punto 11 relativo ai servizi di radio e televisione e il punto 12 relativo ai servizi elettronici<sup>67</sup>.

Il Governo svedese<sup>68</sup> ha comunque interpretato questa diversa dizione come un sinonimo:

*“I den föreslagna lagtexten används det enklare begreppet ”elektroniska tjänster” i stället för ”tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg. Båda begreppen används i direktivet (se artikel 9.2 e sista strecksatsen och artikel 26c.) och är synonyma (...)”*

ovvero

*“Nel testo di legge esaminato è usata una espressione più semplice “servizi elettronici” al posto dell'espressione “servizi che sono prestati tramite mezzi elettronici. Entrambe le espressioni sono utilizzate all'interno della direttiva (vedi art. 9,2 lett.e) ultimo trattino e art. 26 quater) e sono sinonimi (...)”.*

Non può essere non evidenziato come la stessa Direttiva, art. 26 *quater*, utilizzi la dizione *servizi elettronici*.

Attualmente i servizi elettronici, di telecomunicazione e di radio-televisione sono classificati come servizi e specificamente come *servizi immateriali* e seguono pertanto la relativa tassazione in base alle regole stabilite dall'art. 9,2 lett. e) della Sesta Direttiva. Vedremo poi parlando di territorialità come tali regole siano state implementate in ML.

---

<sup>67</sup> La terminologia utilizzata nel punto 12 del Cap. 5, 7§ ML si riferisce ai servizi elettronici e non ai servizi prestati tramite mezzi elettronici come invece fa la Direttiva 2002/38/CE.

<sup>68</sup> Prop. 2002/03:77, pag. 34

Per quanto riguarda le problematiche specifiche dei servizi di telecomunicazione, la Svezia (al pari dell'Italia) è stata destinataria della Decisione 97/213/CE<sup>69</sup> del Consiglio del 17 marzo 1997, che autorizzava ad applicare una misura in deroga all'articolo 9, paragrafo 1 della Sesta Direttiva, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari. A seguito di questa Decisione la Svezia modificò il Cap. 5, 7§ ML ed i servizi di telecomunicazione furono classificati come servizi immateriali a partire dal 1 Luglio 1997<sup>70</sup>.

### ***L' ITALIA PRIMA DELL'ATTUAZIONE DELLA DIRETTIVA 2002/38/CE***

Anche in Italia, al pari di quanto avvenuto in Svezia, gran parte del dibattito che precedette l'adozione in sede comunitaria della Direttiva 2002/38/CE riguardò il tema della classificazione dell'operazione che si svolge per via elettronica, ovvero se questa doveva essere classificata quale cessione di beni o prestazione di servizi. Anche qui risulta opportuno chiarire come il Dpr. 633/72 proceda nel qualificare le operazioni di cessione di beni e di servizi.

#### **LA CESSIONE DI BENI E LA PRESTAZIONI DI SERVIZI**

La norma nazionale italiana individua con precisione le cessioni di beni. L'art. 2, 1 comma del Dpr n. 633/72 afferma che

*“Costituiscono cessioni di beni gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere”.*

Risultano quindi imponibili agli effetti dell'IVA solo gli atti che comportano l'effetto giuridico derivativo-traslativo della proprietà o di altro diritto derivativo reale o di godimento<sup>71</sup>. Risultano quindi esclusi dal campo di

---

69 97/213/CE: Decisione del Consiglio del 17 marzo 1997 che autorizza il Regno di Svezia ad applicare una misura di deroga all'articolo 9 della sesta direttiva IVA 77/388/CEE in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, *GU L 86 del 28.3.1997, pagg. 31–32* [EN] 97/213/EC: Council Decision of 17 March 1997 authorizing the Kingdom of Sweden to apply a measure derogating from Article 9 of the Sixth Directive 77/388/EEC on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes, *OJ L 86, 28.3.1997, p. 31–32*; [SV]97/213/EG: Rådets beslut av den 17 mars 1997 om bemyndigande för Konungariket Sverige att tillämpa en åtgärd som avviker från artikel 9 i sjätte direktivet (77/388/EEG) om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, *EGT L 86, 28.3.1997, s. 31–32*.

70 Prop. 1996/97:81 Mervärdesskatt - Beskattningsland för telekommunikationstjänster, m.m. Veedasi inoltre Banca dati IbfD, Valued Added Taxation in Europe, voce: Sweden, Supply of services, accesso del 17/08/2006

71 Mandò G., e Mandò D., op. cit. 2004, pag. 16.

applicazione dell'IIVA i fatti che determinano un acquisto della proprietà o di altro diritto reale a titolo originario. Ricordiamo che nel codice civile italiano non è infatti definito il diritto di proprietà, ma che l'art. 832 c.c. afferma che la proprietà si manifesta in quel potere di disporre (inteso come potere di alienazione, di costituire diritti) e di godere di un bene (inteso come potere di godere di un bene in maniera diretta) in maniera piena ed esclusiva<sup>72</sup>.

Anche in Italia, così come in Svezia<sup>73</sup>, gli atti della pubblica autorità determinano una cessione di beni<sup>74</sup> sia in quanto l'art. 1 non distingue tra cessioni volontarie e cessioni coattive e sia anche in quanto l'art. 6<sup>75</sup>, secondo comma lett. a) fa espresso riferimento alle cessioni di beni per pubblica autorità<sup>76</sup>. L'art. 3, 1 comma definisce la prestazione di servizi affermando che

*“(...) Costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte (...)”.*

Ci limitiamo a rilevare<sup>77</sup> come a livello comunitario la definizione di prestazione di servizi sia del tutto residuale, o meglio la definizione comunitaria sia costruita su di una *“ancillarità totalizzante”*<sup>78</sup>. Non così nella normativa nazionale italiana, laddove il legislatore procede dapprima con una elencazione meramente esemplificativa, accompagnandola poi con una disposizione di chiusura<sup>79</sup> la quale ricomprende tutte le obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte. La dottrina<sup>80</sup> sostiene che sia proprio tale disposizione di chiusura a permettere alla norma nazionale di essere armonizzata con la disposizione comunitaria, in quanto racchiude lo stesso criterio generale di assorbimento che contraddistingue il dato comunitario.

Per quanto riguarda le operazioni che non sono immediatamente classificabili quali cessioni di beni o prestazioni di servizi o che hanno qualche

---

72 Mandò G., e Mandò D., op. cit., 2004, pag. 17.

73 Vedasi supra.

74 Vedasi Corte di Cassazione del 7 marzo 1997 n. 7528.

75 Art. 6, Rubricato come: Effettuazione delle operazioni

76 Vedasi in questo senso Commissione Tributaria Centrale 8 aprile 1987 Decisione n. 5491.

77 Verrà data ampia trattazione dell'argomento quando si tratterà della qualificazione delle operazioni dei servizi elettronici quali cessioni di beni o di servizi all'interno della normativa nazionale. Si rinvia pertanto ai capitoli successivi per ulteriori approfondimenti.

78 Centore, P., op. cit., 2006, pag. 102.

79 Cfr l'ultima parte del 1 comma dell'art. 3 del Dpr n. 633/72.

80 Centore, P., op. cit., 2006, pag. 102.

elemento di dubbio, la Commissione Tributaria Centrale<sup>81</sup> con Decisione n. 2152 del 19 febbraio 2001 ha affermato che qualora in una operazione sia

*“(...) prevalente l'elemento del facere artigianale rispetto a quello del dare, caratteristico del contratto di vendita (...)”*

questa sia da classificare quale prestazione di servizi e non quale cessione di beni. L'art. 2 del Dpr 633/72 sottolinea poi il carattere oneroso della cessione e l'art. 3 delinea il carattere della prestazione di servizi, la quale deve essere effettuata verso corrispettivo. Dalla lettura del testo nazionale<sup>82</sup> emerge la necessità, per entrambe le operazioni, che queste si innestino all'interno di un rapporto economico che preveda la reciprocità delle prestazioni: da una parte la cessione o la prestazione e dall'altra una prestazione che trova la sua specifica causa nella relativa cessione o prestazione<sup>83</sup>.

Il legislatore nazionale ha utilizzato per le cessioni il termine *onerosità*, usando invece per le prestazioni il termine *dietro corrispettivo*. La dottrina, pure avendo rilevato la diversità sia strutturale, in quanto la disposizione della onerosità risulta scissa in due differenti articoli del Dpr, che terminologica, in quanto il testo nazionale utilizza sia la dizione *onerosità* sia la dizione *dietro corrispettivo*, afferma che il testo nazionale risulta equivalente<sup>84</sup> a quello della Sesta Direttiva.

Anche la giurisprudenza nazionale italiana, al pari di quella svedese, ha ribadito la necessità della onerosità della operazione affermando di converso che le operazioni gratuite non sono soggette ad imposta. La Commissione Tributaria Centrale chiamata a pronunciarsi sul tema ha affermato che

*“(...) Gli artt. 2 e 3 della legge istitutiva dell'IVA dispongono che l'imposta sul valore aggiunto si applica alle cessioni di beni a titolo oneroso ed alle prestazioni di servizi verso corrispettivo. Pertanto è evidente che le cessioni gratuite sono esenti da imposta (...)”<sup>85</sup>.*

---

81 Commissione Tributaria Centrale, Decisione del 19 febbraio 2001 n. 2152.

82 Centore, P., op. cit., 2006, pag. 102.

83 Filippi, P., Le cessioni di beni nell'imposta sul valore aggiunto, Edizioni Cedam, Padova 1984, pag. 48, citata da Centore (op. cit), pag. 102.

84 Centore, P., op. cit., 2006, pag. 102.

85 Commissione Tributaria Centrale, Decisione 22 del 24 ottobre 1990, n. 22.

Anche in Italia ci sono stati problemi relativi alla quantificazione dell'ammontare del corrispettivo. Sul tema l'Amministrazione finanziaria, con Risoluzione Ministeriale del 1980<sup>86</sup>, ha affermato, in un caso vertente in un processi di ristrutturazione aziendale dove le società avevano stipulato accordi con i quali veniva stabilito che la società che assume personale di altra consociata e viene rimborsata da quest'ultima dei puri costi di cassa integrazione guadagni, nonché degli oneri finanziari per l'anticipazione di tali costi, e ciò fino al momento in cui il personale come sopra assunto viene avviato, che tali importi in quanto corrispondenti al puro costo, non possono essere considerati corrispettivo di operazioni imponibili all'IVA ai sensi dell'art. 3 del Dpr. n. 633/72<sup>87</sup>.

Volendo effettuare una comparazione dei testi nazionali rispetto alla norma comunitaria e delle disposizioni nazionali tra di loro si può osservare che parallelamente a quanto effettuato dal legislatore svedese anche quello italiano suddivide la qualificazione dell'operazione cessione / prestazione rispetto alla disposizione disciplinante la onerosità, ed ambedue i dati nazionali svedese ed italiano differiscono da quello comunitario il quale accomuna in una unica disposizione l'art. 2 sia l'individuazione delle operazioni che la relativa onerosità.

## **LA DOTTRINA**

Nello stesso periodo pre-Direttiva 2002/38/CE, la dottrina<sup>88</sup> italiana si era interrogata principalmente sull'esatta qualificazione delle operazioni online. Si era osservato<sup>89</sup> come qualora si fossero qualificate le operazioni effettuate online quali cessioni di beni gli acquisiti effettuati da un cliente italiano, indipendentemente dal suo ruolo di imprenditore o consumatore finale, presso un fornitore non residente, sarebbero risultati esclusi dal campo di applicazione dell'imposta, in quanto al momento della conclusione del contratto il bene non sarebbe stato fisicamente presente in Italia<sup>90</sup>. In maniera analoga, le cessioni effettuate da una impresa italiana nei confronti di un acquirente non residente, indipendentemente dal fatto che questo fosse comunitario o extra-comunitario, si sarebbe dovuto procedere all'applicazione dell'imposta non potendo configurarsi, in difetto dell'effettivo e materiale spostamento del bene, né una cessione intra-comunitaria né una esportazione.

---

86 Risoluzione Ministeriale n. 366004 del 4 febbraio 1980.

87 Il principio è stato poi ribadito anche con Legge successiva: vedasi art. 8, comma 35, Legge 11 marzo 1988, n. 67.

88 Armella, S., Note sul regime IVA applicabile al commercio elettronico, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1999, I, pag. 843

89 Armella, S., op. cit., 1999, I, pag. 843

90 Vedasi l'art. 7, 2 comma del DPR n. 633/72

Allo stato dei fatti, le indicazioni fornite dall'Unione Europea e dall'OCSE sulla classificazione delle operazioni che venivano effettuate online non erano ancora vincolanti<sup>91</sup> (le indicazioni contenute nelle linee guida enunciate nella Comunicazione del 17 giugno 1998 non ancora trasfusa in una Direttiva), con la relativa conseguenza che il regime proprio di alcune transazioni che venivano effettuate online sulla base della normativa nazionale era e poteva rimanere quello della cessione di beni<sup>92</sup>.

## LA GIURISPRUDENZA

In Italia non c'è stato un excursus giurisprudenziale paragonabile a quello svedese in merito alla classificazione dell'operazione quale cessione di beni o prestazione di servizi nel caso di software o di transazioni svolte per via telematica ai fini IVA. Si possono però ricavare una serie di impressioni indirette osservando altre pronunce e pareri.

La Suprema Corte di Cassazione negli anni Novanta<sup>93</sup> si pronunciò in tema di agevolazioni tributarie spettanti alle zone depresse. L'Amministrazione finanziaria aveva negato la spettanza di tali agevolazioni ad una azienda che aveva ad oggetto la fornitura di dati in formato digitale in quanto, a parere dell'Amministrazione, tale attività era carente del requisito dell'industrialità, requisito necessario per potere beneficiare dell'agevolazione. Nello specifico l'Amministrazione finanziaria lo negava in quanto l'attività era caratterizzata dall'intellettualità dei servizi prestati, di gran lunga prevalente rispetto all'attività materiale che fungeva da semplice supporto. La Corte di Cassazione, richiamandosi alla sua precedente giurisprudenza dei primi anni Ottanta<sup>94</sup>, riconosceva invece il diritto alla agevolazione in quanto applicabile anche alle imprese che hanno ad oggetto la produzione di servizi.

L'impostazione data dalla Corte di Cassazione venne poi seguita anche dalle Commissioni Tributarie. Nel 2005 la Commissione Tributaria Regionale della Puglia<sup>95</sup> fu chiamata a decidere se una impresa produttrice di software gestionale e personalizzato potesse beneficiare di agevolazioni ed esenzioni territoriali, negate dall'Amministrazione finanziaria in quanto a parere della stessa era assente un vero e proprio ciclo produttivo e un prodotto finale. La Commissione Tributaria Regionale della Puglia riconobbe il diritto alla agevolazione in quanto il concetto di iniziativa produttiva poteva ormai

---

91 Armella, S., op. cit., 1999, I, pag. 843

92 Armella, S., op. cit., 1999, I, pag. 843

93 Vedasi Corte di Cassazione del 4 aprile 1990 n. 2796, in banca dati Documentazione tributaria.

94 Vedasi Corte di Cassazione del 13 settembre 1983 n. 5549, in banca dati Documentazione tributaria.

95 Vedasi Commissione Tributaria Regionale della Puglia del 18 marzo 2005 n. 17, in banca dati Documentazione tributaria.



pacificamente essere esteso alla realizzazione di processi di trasformazione volti all'ottenimento non esclusivamente di beni materiali, ma anche di beni immateriali, cioè di servizi

L'importanza delle sentenze menzionate emerge evidente in quanto la Corte di Cassazione prima e la Commissione Tributaria poi, pur pronunciando in tema di agevolazioni tributarie, hanno classificato l'attività esercitata di fornitura di dati in formato digitale e di software gestionale e personalizzato come attività diretta all'ottenimento di beni immateriali e quindi di produzione di servizi e non invece come attività diretta alla produzione di beni materiali, affermando quindi che il software personalizzato deve essere qualificato quale prestazione di servizi e non come cessione di beni.

#### **LA PRASSI: LA PRESA DI POSIZIONE DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA**

L'Amministrazione finanziaria<sup>96</sup> si era espressa in conformità alle indicazioni che erano state fornite a livello comunitario classificando tali operazioni quali prestazioni di servizi: questo includeva le forniture di software standard via Internet. Non è impossibile notare come così veniva meno quella distinzione tra software *standard*, cioè prodotto in serie e di impiego generalizzato, e software *custom*, specifico<sup>97</sup>, cioè personalizzato in relazione alle specifiche esigenze del committente, una distinzione che il Ministero delle Finanze con Circolare del 23 febbraio 1994, n. 13 e Circolare 15 maggio 1995, n. 142<sup>98</sup> aveva tracciato in relazione al software contenuto su supporti magnetici, riservando al primo la qualificazione di *cessione di beni* e al secondo quella di *prestazioni di servizi*. In maniera del tutto simile si era pronunciata Assonime<sup>99</sup>, Circolari n. 151 del 20 dicembre 1994 e n. 53 del 12 maggio 1995: vi si legge che l'acquisto di software standard poteva essere classificato quale acquisto di un mero bene materiale. Tale interpretazione fu anche confermata successivamente dal Ministero delle Finanze con il decreto di approvazione ministeriale di approvazione delle

---

96 Dipartimento delle Dogane, Circolare 20 agosto 1998, n. 1977/V/SD, in Bollettino Tributario di informazioni, 1999, pag. 330.

97 Per maggiori approfondimenti circa le differenze tra software standard e software personalizzato vedasi: Finocchiaro, I contratti di informatica, in AA.VV. I contratti del commercio, dell'industria e del mercato finanziario, Trattato diretto da Galgano Francesco, II, Torino, 1995, pag. 1069. Finocchiaro individua nel software personalizzato la particolarità di essere sviluppato e programmato per soddisfare specifiche esigenze del cliente, mentre nel software standard il licenziatario acquista il mero diritto di utilizzo di una determinata riproduzione di un programma.

98 Ministero delle Finanze - Dipartimento delle Entrate - Dir.centrale: Affari giuridici e contenz. tributario - Servizio VII, Circolare del 23 febbraio 1994, n. 13. Ministero delle Finanze - Dipartimento delle Dogane - Dir.centrale: Servizi Doganali - Ispettorato 2, Circolare 15 maggio 1995, n. 142. Disponibili all'indirizzo <http://dt.finanze.it>.

99 L'Assonime è un'associazione fra società italiane per azioni, volontaria e senza finalità di lucro. Cfr. l'art.1 dello Statuto Assonime.

istruzioni alle dichiarazioni dei redditi 1994 (Modelli 740/95, 750/95, 760/95)<sup>100</sup>.

È stato rilevato<sup>101</sup> come la presa di posizione dell'Amministrazione finanziaria (nel 1998)<sup>102</sup> abbia anticipato gli indirizzi che sarebbero stati dati da lì a poco dalla Commissione europea con l'adozione della Proposta di Direttiva del 18 novembre 1998<sup>103</sup>. Ancora: l'Amministrazione finanziaria<sup>104</sup> pose un'importante distinzione tra commercio elettronico diretto ed indiretto evidenziando come l'elemento discriminante fosse la consegna materiale del bene e come questo riconducesse il primo alle prestazioni di servizi e il secondo alle cessioni di beni.

## LE INTERPRETAZIONI DELLA DOTTRINA

Alcuni autori<sup>105</sup> esprimevano comunque perplessità e non molta convinzione in merito alle affermazioni dell'Amministrazione finanziaria in quanto, anche se queste potevano apparire a prima vista condivisibili in quanto nel trasferimento di beni attraverso reti informatiche viene meno il supporto fisico inteso nel senso tradizionale, si poneva un problema non secondario di verifica per stabilire se a sua volta il mezzo utilizzato per tali trasferimenti fosse anch'esso privo di corporalità. La dottrina<sup>106</sup> proseguiva con un approfondimento di analisi sul *byte*, per verificare se questo a sua volta potesse o meno essere considerato quale bene materiale al pari di un libro, un CD o un DVD, e se quindi di conseguenza il trasferimento in sé potesse essere considerato una cessione di beni. L'art. 810 del c.c.<sup>107</sup> afferma che sono beni le cose che possono formare oggetto di diritti. All'interno della stessa definizione di bene bisogna poi distinguere bene materiale da immateriale, il primo inteso come quello che

---

100 Ravaccia, M., Il regime fiscale del software nei rapporti internazionali, in *Rassegna tributaria*, n. 1, 1997, pag. 106, nota n. 24.

101 Stancati, G., IVA - Cessioni di beni, Acquisto di software a mezzo internet: profili IVA, in *Corriere Tributario*, *Approfondimenti*, n. 20, 2000, pag. 1429. Il quale pone l'accento piuttosto su un anticipo di armonizzazione delle discipline (comunitarie e domestica) da parte del Ministero. Vedasi anche: Reggi, M., L'Italia anticipa la Direttiva Ue, in "L'Esperto risponde" n. 88/1999, pag. 2028. In tal senso vedasi anche Belluzzo, L., Commercio elettronico: la tassazione delle cessioni virtuali di beni, in "il fisco" n. 47 del 20 dicembre 1999, pag. 14898.

102 L'orientamento espresso dall'Amministrazione finanziaria nel 1998, fu poi espresso nuovamente nelle Risoluzioni Ministeriali nn. 14/E del 14 febbraio 2000 e 38/E del 21 marzo 2000. Cfr. Stancati L., op. cit., 2000.

103 Proposta di direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio relativa a taluni aspetti giuridici del commercio elettronico nel mercato interno, COM (98) 586 def., *Gazzetta ufficiale* n. C 030 del 05/02/1999 pag. 4. [EN] Proposal for a European Parliament and Council Directive on certain legal aspects of electronic commerce in the internal market, COM (98) 586 final, *Official Journal* C 030, 05/02/1999 P. 4; [SV] Förslag till Europaparlamentets och rådets direktiv om vissa rättsliga aspekter på den elektroniska handeln på den inre marknaden, KOM(98) 586 slutlig. *Europeiska gemenskapernas officiella tidning* nr C 030, 05/02/1999 s. 4.

104 Cfr. nota n. 46585, del 5 giugno 2000 Direzione Regionale della Lombardia.

105 Giorgi, M., Gli acquisti attraverso reti informatiche. La disciplina IVA, in *Rassegna tributaria*, n. 3 maggio-giugno 1999, pag. 765. L'articolo è disponibile anche in banca dati fisconline.

106 Giorgi, M., op. cit., 1999, pag. 765.

107 Art. 810 del c.c. Nozione - Sono beni le cose che possono formare oggetto di diritti.

possa essere percepito con i sensi o misurabile con strumenti<sup>108</sup>. Giorgi afferma che sulla base di tali definizioni il byte dovrebbe essere considerato un bene materiale essendo qualificabile come una cosa del mondo fisico, impulsi elettrici, magnetici, ottici, ecc, percepibili con strumenti. Il byte quindi dovrebbe essere considerato come il *corpus mechanicum* attraverso il quale l'idea, il *corpus mysticum*, viene esternata, alla stregua delle pagine di un libro<sup>109</sup>. La dottrina conclude affermando che se il byte può essere qualificato quale bene materiale, ovviamente nessun problema dovrebbe sorgere con la qualificazione della relativa operazione quale cessione di beni<sup>110</sup>.

Altri autori<sup>111</sup> avevano messo in dubbio non solo la natura immateriale del byte ma anche dei beni trasferiti sottolineando l'intrinseca materialità del software<sup>112</sup> evidente per la sua capacità di modificare il bene nel quale esso è incorporato<sup>113</sup>. Inoltre, i beni digitali sono solo carenti di tangibilità, non di fisicità, a differenza di quanto posto sotto tutela dal diritto di autore, tipico bene immateriale non *in rerum natura*<sup>114</sup>. Una parte della dottrina inoltre contrasta decisamente la teoria in base alla quale il bene commercializzato via Internet sia smaterializzato, visto che ciò che viene commercializzato online è sensibile empiricamente; la prova di tale assunto consiste nel fatto che è possibile fornirne una valutazione qualitativa, come per un brano musicale. Quindi, Marello conclude per la possibilità, da parte del tributarista, di classificare tra le cessioni di beni tutte le forme di commercio elettronico diretto<sup>115</sup>, oppure avanzando una nuova ipotesi basata sulla immaterialità delle transazioni e creando quindi una nuova categoria di beni virtuali o informatici, così che gli scambi commerciali che hanno ad oggetto tali beni potrebbero essere classificate quali cessioni di beni. In tal modo sarebbe possibile valorizzare<sup>116</sup> le cessioni di beni quali categoria unica all'interno della quale fare confluire anche

---

108 Filippi, P., Le cessioni di beni nell'imposta sul valore aggiunto, Padova, Cedam, 1984, pag. 73, 74.

109 Così Giorgi, M., op. cit., 1999, pag. 765.

110 Giorgi, M., op. cit., 1999, pag. 765.

111 Melis, G., Osservazioni a margine della Proposta di modifica della VI Direttiva CEE sul regime di imposta sul valore aggiunto applicabile a determinati servizi prestati mediante mezzi elettronici, in Rassegna tributaria n. 3 di maggio-giugno 2001, pag. 713.

112 In senso contrario nella classificazione del software come bene materiale cfr. Stancati, il quale nell'individuare la natura giuridica del software lo classifica all'interno delle opere dell'ingegno tutelate dalla legge sul diritto di autore, Legge 22 aprile 1941, n. 633. Inoltre pone l'accento sul software quale bene immateriale che quindi include al suo interno anche diritti morali e prerogative di utilizzazione economica.

113 Melis, G., op. cit., 2001, pag. 713, citando Bidlinsky, P., Der Sachbegriff im elektronischen Zeitalter: zeitlos oder anpassungsbedürftig?, in Archiv für die civilistische Praxis, 1998, pag. 306. Melis sottolinea come una materialità sia immanente nel concetto di software, essendo inoltre irrilevante che tali dati siano scaricati da Internet, poiché comunque immagazzinati presso l'utilizzatore.

114 Marello, E., Le categorie tradizionali del diritto tributario ed il commercio elettronico, in "Riv. dir. Trib.", n. 6, 1999, pag. 602.

115 Marello, E., op. cit., 1999, pag. 603.

116 Centore, P., La rilevanza fiscale dell'e-commerce, in Corriere Tributario, n. 7, 2001, pag. 479. In Italia le transazioni economiche eseguite con mezzi elettronici acquistano rilevanza agli effetti della dichiarazione IVA per la prima volta in sede di dichiarazione annuale IVA 2000, ma a solo valore conoscitivo.

i beni digitali<sup>117</sup>. Del resto, è stato più volte affermato come la mancanza di tangibilità non comporti l'automatica assimilazione del bene tra i beni immateriali<sup>118</sup>.

## **LA CLASSIFICAZIONE DELL'OPERAZIONE ON-LINE NELL'ORDINAMENTO TRIBUTARIO ITALIANO**

Sebbene la Direttiva 2002/38/CE abbia chiarito definitivamente che i servizi prestati tramite mezzi elettronici debbano essere classificati come prestazione di servizi e sebbene questo si evinca chiaramente anche dalla collocazione di tali operazioni all'interno dell'art. 9 della Sesta Direttiva, conclusioni analoghe devono essere tratte anche nell'ordinamento nazionale<sup>119</sup>, in quanto il legislatore ha operato una simile e parallela collocazione di tali servizi all'interno dell'art. 7 comma 4, lett. d) e f) f-ter) e f-quater) del Dpr. 633/72, così come modificato dal D.Lgs. 273/2003, norma di attuazione della Direttiva. Nonostante ciò e nonostante l'avallo della prassi dell'Amministrazione finanziaria<sup>120</sup>, non tutti i dubbi e le perplessità possono dirsi fugate all'interno del contesto italiano. Mentre l'identificazione dei servizi prestati tramite mezzi elettronici da parte della Direttiva 2002/38/CE è in linea ed armonia con la definizione generale all'art. 6 della Sesta Direttiva, lo stesso tipo di allineamento non si rinviene all'interno dell'ordinamento nazionale tra D.Lgs 273/2003 di attuazione ed artt. 2 e 3 Dpr. 633/72. La definizione di cessione di beni della norma italiana è tanto ampia da ricomprendere qualsiasi tipologia e facendo cadere la distinzione effettuata a livello comunitario tra operazioni che vengono effettuate online ed operazioni che vengono effettuate offline<sup>121</sup>. Dove l'art. 5 della Sesta Direttiva considera cessioni di beni soltanto quelle transazioni che hanno ad oggetto beni materiali, beni concretamente individuabili<sup>122</sup>, la normativa nazionale, art. 2 del Dpr. 633/72, considera cessioni di beni gli atti a titolo oneroso che comportano il trasferimento della proprietà oppure la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere, in parziale contraddizione<sup>123</sup> con le disposizioni comunitarie<sup>124</sup>.

---

117 Marellò, E., op. cit., 1999, pag. 604.

118 Salvatore, A., Oggetto delle transazioni telematiche e disciplina delle cessioni di beni e prestazioni di servizi nelle Imposte sul Reddito e nell'Imposta sul Valore aggiunto, in Bollettino Tributario, n. 15-16, 2005, pag. 1178.

119 Adonnino, P., L'attuazione nell'ordinamento interno della Direttiva n. 2002/38/CE, in tema di regime dell'IVA applicabile ai servizi di radiodiffusione e di televisione e a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici, in Rivista di Diritto Tributario, 2004, n. 7/8, pagg. 812, 813.

120 Adonnino, P., op. cit., 2004, pagg. 812, 813.

121 Adonnino, P., op. cit., 2004, pagg. 812, 813.

122 Adonnino, P., op. cit., 2004, pagg. 812, 813.

123 Pierro, M., Beni e Servizi nel Diritto Tributario, Cedam 2003, pag. 291.

124 Filippi, P., Le cessioni di beni nell'imposta sul valore aggiunto, Padova, Cedam, 1984, pag. 73.

Inoltre, l'art. 6 della Sesta Direttiva qualifica le prestazioni di servizi in maniera residuale, affermando che è prestazione di servizi tutto ciò che non è cessione di beni: la normativa nazionale, art. 3 Dpr. 633/72, definisce invece le prestazioni di servizi individuandole specificamente come operazioni che vengono effettuate verso corrispettivo e che dipendono da una serie specifica di contratti ed in genere da obbligazioni di fare, non fare o permettere, quale ne sia la fonte. Sempre l'art. 3, comma 2, lettera 2) introduce poi nella definizione di prestazioni di servizi le cessioni, le concessioni e le licenze relative a diritti d'autore.

La dottrina<sup>125</sup> afferma che le due norme - art. 6 della Sesta Direttiva e l'art. 3 del DPR n. 633/72 - non hanno medesima struttura e portata. Anche la qualificazione italiana di prestazioni di servizi, collegandosi a contratti nominati o da obbligazioni specifiche, necessita di un successivo approfondimento in relazione alla relativa qualificazione dell'operazione di prestazioni di servizi oppure di cessione di beni di alcune operazioni che vengono poste in essere. A differenza della normativa comunitaria<sup>126</sup>, che risulta idonea a ricomprendere al suo interno, in virtù del richiamo che viene effettuato nella definizione di prestazioni di servizio anche ai beni immateriali, la trasmissione telematica di azioni, titoli o documenti di trasporto, quella nazionale non risulta idonea ad effettuare tale operazione, visto che neppure il richiamo a "*beni similari*" che viene effettuato dal legislatore può essere di aiuto, in quanto l'espressione appare riferibile soltanto a quei beni immateriali espressamente elencati e non alla categorizzazione generica i beni trasmessi elettronicamente accomunati dalla carenza di corporalità<sup>127</sup>.

Lo stesso autore<sup>128</sup> si è poi chiesto quale sia il valore della classificazione dei servizi prestati tramite mezzi elettronici contenuta all'interno della Direttiva 2002/38/CE, ovvero se questa abbia valenza limitata alle problematiche specifiche legate alla territorialità oppure valenza definitoria generale ed autonoma, concludendo che qualora l'elencazione contenuta nell'Allegato L avesse una valenza definitoria generale ed autonoma, il mancato recepimento all'interno del contesto nazionale italiano potrebbe essere in contrasto con quanto affermato dalla Corte di Giustizia<sup>129</sup> circa l'evitare un utilizzo diffuso del

---

125 Adonnino, P., op. cit., 2004, pagg. 812, 813.

126 Armella, S., Note sul regime IVA applicabile al commercio elettronico, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1999, I, pag. 840

127 Armella, S., op. cit., 1999, I, pag. 840

128 Adonnino, P., op. cit., 2004, pagg. 812, 813.

129 Sentenza della Corte del 15 marzo 1989. Knut Hamann contro Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel. Causa 51/88. Raccolta della giurisprudenza 1989 pagina 767. [EN] Judgment of the Court of 15 March 1989. Knut Hamann v Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel. Case 51/88. European Court reports 1989 Page 767; [SV] Domstolens dom den 15 mars 1989. Knut Hamann mot Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel. Mål 51/88. Rättsfallssamling 1989 s. 767.

criterio generale onde evitare fenomeni distorsivi della concorrenza o di doppia imposizione introducendo definizioni specifiche.

## CONCLUSIONI

L'attuazione italiana della legislazione IVA ha comportato disomogeneità nelle definizioni dei concetti<sup>130</sup>. Alcuni autori<sup>131</sup> hanno affermato che la diversità della norma nazionale rispetto a quella comunitaria si risolve in realtà soltanto in una maggiore articolazione della prima rispetto alla seconda.

Il legislatore nazionale ha qualificato quali prestazioni di servizio negozi chiaramente classificabili quali cessioni di beni e cessioni di beni operazioni che sarebbero qualificabili quali prestazioni di servizio<sup>132</sup>. In particolare, come emerge dalla relazione ministeriale allo schema del decreto IVA, sono state classificate tali operazioni che a causa del loro contenuto non potrebbero essere facilmente considerate prestazioni di servizi per via di definizione legislativa, ma che devono esserlo per motivazioni di tecnica impositiva<sup>133</sup>. Questo ha portato confusione all'interno della stessa dottrina<sup>134</sup>, la quale ha spesso affermato come le qualificazioni comunitarie delle due fattispecie si pongano in contraddizione con i contenuti della legislazione interna, dimenticando il principio basilare del primato del diritto comunitario su quello interno, per cui se contraddizione c'è, la disarmonia è imputabile alla normativa nazionale.

Anche la giurisprudenza nazionale non si trova perfettamente allineata con la giurisprudenza comunitaria. La Corte Suprema di Cassazione<sup>135</sup> ha qualificato la consumazione di pasti in ristoranti quale cessione di beni<sup>136</sup>, operando in maniera opposta rispetto a quanto rilevato dalla Corte di Giustizia nel caso C-231/94 (*Faaborg-Gelting Linien*)<sup>137</sup>. Nelle parole della Corte europea:

---

130 Marelli, E., Le categorie tradizionali del diritto tributario ed il commercio elettronico, in *Rivista di Diritto Tributario*, 1999, I, pag. 597.

131 Centore, P., Qualificazione delle operazioni: le prestazioni di servizi, in *Corriere Tributario*, n. 19, 2001, pag. 1418.

132 Pierro, M., Beni e Servizi nel Diritto Tributario, Cedam 2003, pagg. 298, 299.

133 Pierro, M., op. cit., 2003, pag. 298.

134 Pierro, M., op. cit., 2003, pag. 270.

135 Corte di Cassazione, Sentenza n. 3953 del 3 dicembre 1997.

136 L'ipotesi riguarda specificamente la consumazione gratuita di pasti in ristoranti da parte di soci, familiari, collaboratori e dipendenti.

137 Sentenza della Corte (Sesta Sezione) del 2 maggio 1996. *Faaborg-Gelting Linien A/S contro Finanzamt Flensburg*. Causa C-231/94. Raccolta della giurisprudenza 1996 pagina I-2395. [EN] Judgment of the Court of 2 May 1996. *Faaborg-Gelting Linien A/S v Finanzamt Flensburg*. Case C-231/94. European Court reports 1996 Page I-2395. [SV] Domstolens dom den 2 maj 1996. *Faaborg-Gelting Linien A/S mot Finanzamt Flensburg*. Mål C-231/94. Rättsfallssamling 1996 s. I-2395

*“L' operazione di ristorazione è caratterizzata da una serie di elementi e di atti, dei quali la cessione di cibi è soltanto una parte e nel cui ambito predominano ampiamente i servizi. Essa dev'essere pertanto considerata come prestazione di servizi ai sensi dell' art. 6, n. 1, della Sesta Direttiva”<sup>138</sup>.*

La Corte di Cassazione ha invece affermato che

*“La somministrazione di pasti, da parte di una impresa che esercita l'attività di ristorazione, ai soci, ai familiari collaboratori e ai dipendenti, non rientra nel novero della prestazione di servizi, ma è da ricondurre nel concetto di cessione di beni, in quanto a norma dell'art. 2, secondo comma, n. 4), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, costituisce cessione di beni anche quella effettuata gratuitamente, allorché si tratti di beni la cui produzione o il cui commercio rientri nell'attività propria dell'impresa”.*

La differente impostazione della Suprema Corte di Cassazione rispetto alla Corte di Giustizia nel qualificare una stessa tipologia di operazione manifesta in maniera evidente la necessità di un adeguamento della disciplina nazionale a quella comunitaria, adeguamento che si rende necessario anche quindi in relazione al commercio per via telematica<sup>139</sup>.

---

138 Punto 14 della sentenza. [EN] “Consequently, restaurant transactions are characterized by a cluster of features and acts, of which the provision of food is only one component and in which services largely predominate. They must therefore be regarded as supplies of services within the meaning of Article 6(1) of the Sixth Directive (...)”; [SV] “Restaurangverksamheten kännetecknas således av ett knippe element och handlingar där leveransen av maten endast utgör en del och där tjänsterna utgör den övervägande delen. Ifrågavarande transaktioner bör följaktligen betraktas som ett tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artikel 6.1 i sjätte direktivet (...)”.

139 Perazzi, C., Riflessioni sulla fiscalizzazione del commercio elettronico, Quaderni CESIFIN, Commercio Elettronico e Fisco, a cura di Galeotti Flori M., Fondazione CESIFIN Alberto Predieri, G. Giappichelli Editore, Torino, 2002, pag. 186.

## IVA E SERVIZI DI COMUNICAZIONE: I MOTIVI DEL CAMBIAMENTO

### ***I SERVIZI DI TELECOMUNICAZIONE***

Il 30 giugno 1988 il Consiglio Europeo approvò la *“Risoluzione sullo sviluppo del mercato comune dei servizi e delle apparecchiature di telecomunicazione entro il 1992”*<sup>1</sup> in cui si raccomandava la

*“(...) completa liberalizzazione dei mercati delle forniture e dei lavori di telecomunicazione, come parte del completamento del mercato interno (...)”*<sup>2</sup>.

L'avvio del processo di liberalizzazione avvenne con la Direttiva 90/388<sup>3</sup>. Questa imponeva ad ogni Stato membro l'abolizione dei diritti speciali ed esclusivi gravanti sui servizi di telecomunicazione<sup>4</sup>. Il processo di transizione da un regime di monopolio ad un regime di privatizzazione ebbe forti ripercussioni in ambito fiscale.

Prima delle privatizzazioni, l'imposizione di tali servizi non rappresentava un problema di settore importante<sup>5</sup>. Gli operatori pubblici di telecomunicazione, non erano generalmente sottoposti ad imposizione<sup>6</sup> in ragione del loro status di ente pubblico<sup>7</sup>. Tuttavia il modificarsi radicale

- 
- 1 Risoluzione del Consiglio del 30 giugno 1988 sullo sviluppo del mercato comune dei servizi e delle apparecchiature di telecomunicazione entro il 1992. Gazzetta ufficiale n. C 257 del 04/10/1988 pag. 1 – 3. [EN] Council Resolution of 30 June 1988 on the development of the common market for telecommunications services and equipment up to 1992. Official Journal C 257, 04/10/1988 P. 1 - 3.
  - 2 Cfr. paragrafo 5 della Risoluzione. [EN] “(...) achievement of full opening of the markets for telecommunications supplies and works as part of the completion of the internal market (...)”.
  - 3 Direttiva 90/388/CEE della Commissione, del 28 giugno 1990, relativa alla concorrenza nei mercati dei servizi di telecomunicazioni. GU L 192 del 24.7.1990, pagg. 10–16. [EN] Commission Directive 90/388/EEC of 28 June 1990 on competition in the markets for telecommunications services. OJ L 192, 24.7.1990, p. 10–16; [SV] Kommissionens direktiv 90/388/EEG av den 28 juni 1990 om konkurrens på marknaderna för teletjänster. EGT L 192, 24.7.1990, s. 10–16.
  - 4 Con eccezione dei servizio telex, alla radiotelefonía mobile, al radioavviso ed alle comunicazioni via satellite. Cfr. art. 1, paragrafo 2 della Direttiva. [EN] “This Directive shall not apply to telex, mobile radiotelephony, paging and satellite services (...)”; [SV] “Detta direktiv skall inte tillämpas på telex, mobil radiotelefoní, personsökning och satellittjänster (...)”.
  - 5 Purcell, N., VAT and Telecoms Industry - A UK Perspective, in The EC Tax Journal, n. 5, 2001. Disponibile all'indirizzo <http://www.mwe.com/>
  - 6 Purcell, N., op. cit., 2001.
  - 7 Si ricorda che l'art. 4, paragrafo 5 della Sesta Direttiva stabilisce che “gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri organismi di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni”. [EN] “States, regional and local government authorities and other bodies governed by public law shall not be considered taxable persons in respect of the activities or transactions in which they engage as public authorities, even where they collect dues, fees, contributions or payments in connection with these activities or transactions (...)”; [SV] “Stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ anses inte såsom skattskyldiga när det gäller verksamhet



dell'attività<sup>8</sup> dovuto alla continua evoluzione del settore e all'intensificarsi delle transazioni, alla privatizzazione e all'internazionalizzazione delle operazioni ebbe ripercussioni rilevanti anche nel settore dell'IVA.

## ***LO SVILUPPO DELLE TELECOMUNICAZIONI NEGLI ANNI NOVANTA***

Con l'inizio degli anni Novanta servizi di telecomunicazioni prestati da soggetti privati iniziarono a diventare disponibili all'interno degli Stati membri, che si limitavano ad applicare la regolamentazione della territorialità dei servizi stabilita all'art. 9, paragrafo 1 della Sesta Direttiva, e quindi ad agire sulla base del principio di origine<sup>9</sup>. Non vi era alcuna possibilità di tassare l'operazione in base all'art. 9, paragrafo 2 lettera e), poiché questo non includeva i servizi di telecomunicazione.

Divenne subito chiaro che l'applicazione di tale regolamentazione determinava distorsioni della concorrenza a svantaggio degli operatori UE, e che il sistema produceva una crescita esponenziale di operazioni tra prestatori di servizi di telecomunicazione extra comunitari e destinatari comunitari a causa dell'inapplicabilità dell'IVA a tali transazioni. Inoltre, molti operatori comunitari cominciavano a localizzare le loro attività in zone al di fuori del territorio dell'Unione o comunque in quegli Stati membri aventi una bassa aliquota IVA<sup>10</sup>.

Consapevole della situazione, il Consiglio Europeo adottò una Decisione derogatoria<sup>11</sup>, valevole fino al 31 dicembre 1999, in base alla quale gli Stati membri potevano derogare dalla regola stabilita dall'art. 9, paragrafo 1. Nel frattempo fu approvata con decorrenza 1 gennaio 2000 la Direttiva

---

eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband härmed uppbär avgifter, arvoden, bidrag eller inbetalningar. (...)"

8 Si ricorda che l'ultimo periodo dell'art. 5 stabilisce che: "(...) In ogni caso, gli enti succitati sono sempre considerati come soggetti passivi per quanto riguarda le attività elencate nell' allegato D quando esse non sono trascurabili (...)". Fanno parte dell'allegato D anche le telecomunicazioni, ma qualora esercitate in maniera trascurabile dalle autorità pubbliche non sono soggette ad imposizione. [EN] "(...)In any case, these bodies shall be considered taxable persons in relation to the activities listed in Annex D, provided they are not carried out on such a small scale as to be negligible (...)"; [SV] "(...) Dessa organ skall i vart fall betraktas som skattskyldiga personer när det gäller de verksamheter som är förtecknade i bilaga D, såvida de inte genomförs i försumbart liten skala (...)".

9 Hinnekens, L., An Update Overview OF The European Vat Rules, Concerning Electric Commerce, in Ec Tax Review, 2002, n. 2, pag.67. Vedasi anche Bouzidi, Chokri, Taferner Anja, VAT Aspects of Telecommunication Interconnection Services in the EU "The travails of the mountains lie behind us before us lie the travails of the plains", in Vat Monitor, 2000, Volume 11, pag. 276.

10 Bouzidi, C., Taferner, A., VAT Aspects of Telecommunication Interconnection Services in the EU "The travails of the mountains lie behind us before us lie the travails of the plains", in Vat Monitor, 2000, Volume 11, pag. 276.

11 Il 17 marzo 1997 il Consiglio dell'Unione europea adottò 15 decisioni (decisioni da 97/200/Ce a 907/214/CE) che autorizzarono i singoli Stati membri ad adottare una misura derogatoria all'art. 9 della Sesta Direttiva. Decisione del Consiglio del 17 marzo 1997; [EN] Council Decision, March 17 1997; [SV] Rådets beslut av den 17 mars 1997.

1999/59/CE<sup>12</sup> la quale modificò, permanentemente, l'art. 9, paragrafo 2 lettera e) della Sesta Direttiva aggiungendo un nuovo specifico trattino alla lettera e) per i servizi di telecomunicazione.

La differenza tra la Decisione del Consiglio del 17 marzo 1997 e la Direttiva consisteva nel fatto che mentre quest'ultima rendeva obbligatoria l'applicazione della regola prevista dall'art. 9, paragrafo 2 della Sesta Direttiva e quindi l'applicazione del principio di destinazione in luogo di quello di origine, la Decisione prevedeva l'applicazione di tale parametro soltanto opzionalmente<sup>13</sup>. Inoltre la Direttiva comportava l'obbligatoria applicazione del criterio dell'effettiva utilizzazione e dell'effettivo impiego alle transazioni rese a persone che non sono soggetti passivi stabiliti, domiciliati o abitualmente residenti in uno Stato membro da parte di un soggetto passivo che abbia fissato la sede della propria attività economica o abbia costituito un centro di attività stabile da cui il servizio è prestato al di fuori della Comunità. Tale effetto venne raggiunto attraverso l'introduzione dopo l'articolo 9, paragrafo 3, del paragrafo 4, il quale ha reso obbligatoria tale disposizione per i servizi di telecomunicazione.

### ***I SERVIZI ELETTRONICI E GLI ORIENTAMENTI DELL'OCSE E DELL'UNIONE EUROPEA***

Le nuove modalità di svolgimento delle attività economiche e l'utilizzo sempre crescente delle nuove tecnologie dell'informazione in ambito commerciale ha spinto la comunità internazionale a studiare il fenomeno anche dal punto di vista delle relative conseguenze fiscali<sup>14</sup>. Risulta utile quindi per il tipo di analisi che deve essere svolta nell'ambito di questa ricerca approfondire l'attenzione sugli interventi e studi che sono stati condotti in sede OCSE e da parte dell'Unione europea.

La differente funzione istituzionale dei due organismi ed il loro differente ambito territoriale ha ovviamente determinato un approccio diverso nell'affrontare il problema<sup>15</sup>. L'OCSE in particolare ha adottato una prospettiva

---

12 Direttiva 1999/59/CE del Consiglio, del 17 giugno 1999, che modifica la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda il regime di imposta sul valore aggiunto applicabile ai servizi di telecomunicazioni. GU L 162 del 26.6.1999, pagg. 63–64. [EN] Council Directive 1999/59/EC of 17 June 1999 amending Directive 77/388/EEC as regards the value added tax arrangements applicable to telecommunications services. OJ L 162, 26.6.1999, p. 63–64; [SV] Rådets direktiv 1999/59/EG av den 17 juni 1999 om ändring av direktiv 77/388/EEG vad gäller mervärdesskatteordningen för telekommunikationstjänster. EGT L 162, 26.6.1999, s. 63–64.

13 Purcell, N., 2001, op. cit.

14 Valente, P., Roccatagliata, F., Rassegna di fiscalità internazionale, n. 5, 2001, Internet. I principi del diritto fiscale internazionale.

15 Valente, P., Roccatagliata, F., op. cit., 2001. Cfr. in particolare la nota n. 20 dove gli autori puntualizzano come: “(...)Mentre

a largo spettro, esaminando sia gli aspetti legati alla fiscalità diretta sia quelli legati alla fiscalità indiretta, mentre l'Unione europea ha invece concentrato la sua attenzione sugli aspetti della fiscalità indiretta, in quanto in tale settore possiede una possibilità di azione più incisiva<sup>16</sup>.

Sebbene l'approccio sia diverso, emerge comunque l'elaborazione di alcuni principi comuni. Il primo principio è quello del rispetto della neutralità fiscale: la tassazione delle operazioni effettuate attraverso Internet deve svolgersi nel più completo rispetto del principio della neutralità fiscale. La differenza sta tutta nell'interpretazione del principio: mentre l'OCSE darà un maggior peso alla parità di trattamento tra commercio tradizionale e quello elettronico, l'Unione europea avrà maggiore riguardo per il profilo della neutralità fiscale evidenziando l'aspetto del rigetto della idea di creare forme nuove di tassazione specifiche per le operazioni telematiche<sup>17</sup>. Un altro principio è quello della tassazione dei servizi elettronici nel luogo del consumo, che, come si avrà modo di vedere, verrà interpretato a livello Comunitario nella Direttiva 2002/38/CE come luogo della residenza, con importanti ripercussioni sul piano fiscale.

## ***GLI ORIENTAMENTI EMERSI IN SEDE OCSE***

La prima conferenza in materia di problematiche fiscali legate al commercio elettronico organizzata dall'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE) si tenne a Turku, Finlandia, nel novembre 1997<sup>18</sup>: fu occasione per le prime analisi sui riflessi economici l'e-commerce poteva avere sulle amministrazioni fiscali. La Conferenza evidenziò tre tipologie di problemi: *lack of any user control as to the location of activity, no means of identification of users, reduced use of information reporting and withholding institutions*.

Il Comitato per gli Affari Fiscali<sup>19</sup> sostenne l'importanza di una stretta collaborazione tra i vari governi, la necessità di fissare principi comuni e generalmente accettati per la tassazione del commercio elettronico anche al fine

---

l'Unione europea è un organismo sovranazionale dotato di poteri propri, che raggruppa 15 Paesi dell'Europa occidentale [ndr. attualmente 27 Paesi], l'OCSE ha un ambito geografico ben più ampio, comprendendo i 28 Stati maggiormente industrializzati, in particolare, oltre ai 15 dell'Unione europea, gli Stati Uniti e il Giappone. L'OCSE, per quanto sia una voce autorevole del panorama mondiale, è però un organismo internazionale di natura consultiva, le cui raccomandazioni non hanno forza vincolante per gli Stati membri. Ai sensi dell'art. 93 del Trattato CE (versione consolidata, post Amsterdam), il Consiglio europeo, deliberando all'unanimità, può adottare disposizioni per armonizzare le legislazioni in materia di imposte indirette. Non ha invece analoghi poteri in materia di imposte dirette; questi ultimi tributi rientrano nella competenza degli Stati membri (...)"

16 Valente, P., Roccatagliata, F., op. cit., 2001.

17 Beneteau, J., La fiscalité de l'internet. Documento disponibile all'indirizzo <http://www.financespubliques.com>

18 OCSE (1997), Electronic commerce: the challenges to tax authorities and taxpayers, 1997

19 D'ora in poi CFA. Il CFA è formato dai rappresentanti delle amministrazioni fiscali degli Stati membri.

di garantire una neutralità fiscale, la necessità di studiare con particolare attenzione “*the place of supply*” e la fissazione del luogo di tassazione nel paese del consumo. Raccomandò inoltre una chiara distinzione tra beni e servizi ai fini della tassazione delle transazioni elettroniche, l'adattamento delle forme tradizionali di imposizione e la rimozione delle barriere che sono di ostacolo al commercio elettronico. Sottolineò l'importanza di un approccio internazionale e coordinato tra i governi al fine di creare un ambiente trasparente e stabile per lo sviluppo del commercio elettronico<sup>20</sup>. Un altro importante passaggio avviene nell'ottobre 1998, alla Conferenza Ministeriale di Ottawa<sup>21</sup>. Dalla Conferenza emerge una visione del commercio elettronico quale strumento nuovo per lo sviluppo e la crescita economica, e l'idea di una responsabilità nazionale nell'agevolarne lo sviluppo promuovendo la cooperazione internazionale.

La Conferenza sottolineò la necessità di attivare un coordinamento internazionale<sup>22</sup> tra le varie giurisdizioni interessate e produsse il Rapporto *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*, approvato dal Comitato degli Affari fiscali il 30 giugno 1998, con il quale i rappresentanti degli Stati membri manifestarono ampio consenso alle linee guida elaborate dall'OCSE. Il documento, al paragrafo 6, fissa cinque principi cardine: neutralità, efficienza, certezza e semplicità, equità e flessibilità<sup>23</sup>. In particolare il principio della neutralità richiedeva che un sistema fiscale non applichi metodologie di tassazione diverse tra forme di commercio tradizionale e forme di commercio elettronico: l'economia deve essere guidata da scelte economiche piuttosto che da scelte di opportunità fiscale. Il secondo principio, quello di efficienza, evidenziava il ruolo delle nuove tecnologie nel consentire alle Amministrazioni finanziarie di raggiungere i loro scopi con una riduzione dei costi e con la possibilità offrire un servizio migliore. Il terzo principio, quello di certezza e semplicità, richiedeva che le regole applicabili in questo particolare settore siano stabili e di facile interpretazione per permettere ai contribuenti di determinare le conseguenze fiscali della loro attività economica. Il quarto principio, quello di equità, richiedeva la determinazione di un prelievo fiscale

---

20 Jenkins, P., *Vat and Electronic Commerce: The Challenges and Opportunities*, in *Vat Monitor*, Vol. 10, 1999, pag. 3.

21 OCSE (1998), *Electronic Commerce: a discussion paper on taxation issues*, Ottawa.

22 Hinnekens, L., *International Taxation of Electronic Commerce: An Emerging Framework*, in *Intertax* n. 27, 1999, pagg. 440, 444.

23 OCSE (1998), *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*, Ottawa. [EN] 1. Neutrality: Taxation should seek to be neutral and equitable between new forms of electronic commerce and between conventional and electronic forms of commerce. Business decisions should be motivated by economic rather than tax considerations. Taxpayers in similar situations carrying out similar transactions should be subject to similar levels of taxation; 2. Efficiency: Compliance costs for taxpayers and administrative costs for the tax authorities should be minimized as far as possible; 3. Certainty and Simplicity: The tax rules should be clear and simple to understand so that taxpayers can anticipate the tax consequences in advance of a transaction, including when, where and how the tax is to be levied; 4. Efficiency and Fairness: Taxation should produce the right amount of tax at the right time. The potential for evasion and avoidance should be minimized and counter-acting measures should be proportionate to the risks involved; and 5. Flexibility: The systems for taxation should be flexible and dynamic to ensure that they keep pace with technological and commercial developments.

tale da garantire una giusta tassazione che limitasse i fenomeni elusivi e le frodi, e che evitasse rischi di doppie imposizioni. Infine, il principio di flessibilità si rivolgeva alla legislazioni tributarie dei vari stati, alle quali spetta il compito di seguire l'evoluzione del fenomeno in maniera dinamica in armonia con gli sviluppi tecnologici.

La dottrina<sup>24</sup> ha osservato come sebbene i cinque principi siano incontrovertibili, la loro attuazione pratica si riveli complicata. Come osservato anche dal CFA, la loro implementazione *as is* conduce ad una situazione di conflitto tra gli stati, ed in generale sia l'interpretazione che l'implementazione, a causa dei differenti approcci e delle diverse impostazioni nazionali, possono rendere gli obiettivi proposti più o meno attraenti da conseguire.

Comunque, gli obiettivi dell'OCSE erano quelli di raggiungere un consenso internazionale nel trattamento fiscale del commercio elettronico tra Stati terzi, Paesi membri e rappresentanti del sistema di commercio mondiale<sup>25</sup>. La Conferenza di Ottawa gettò di fatto le basi per un consenso internazionale sul trattamento fiscale del commercio elettronico<sup>26</sup>.

Una parte considerevole della Conferenza fu dedicata alla problematiche della tassazione indiretta, considerate più immediate ed urgenti rispetto a quelle della tassazione diretta<sup>27</sup>. Per quanto riguarda la tassazione sui consumi il rapporto ribadiva le stesse conclusioni<sup>28</sup> espresse dalla Commissione europea nella Comunicazione COM(1998) 374 def., ovvero il divieto di introdurre nuove forme di imposizione e la classificazione dell'operazione di commercio elettronico quale prestazione di servizi. Nel 1999, alla Conferenza di Parigi<sup>29</sup>, venne evidenziato il ruolo cruciale di una azione globale nel settore della tassazione del commercio elettronico, e venne ribadito il principio della neutralità fiscale: Internet in sostanza doveva diventare una "tax neutral zone and not a tax free zone" ed il "cyberspace should not become the tax haven of the new millennium"<sup>30</sup>. Le regole, nell'interesse comune dei governi dei vari paesi, delle imprese e dei consumatori, dovevano essere chiare, prevedibili e neutrali.

---

24 Hinnekens, L., op. cit., 1999, pag. 441.

25 Gyöngyi Végh, P., OECD Facing the Challenges of Electronic Commerce (Indirect Taxation), in *European Taxation*, n. 5, 2001, pag. 199, 200.

26 Owens, J., Taxation and E-Commerce: Progress Report, in *Intertax*, 2000, issue n. 1, pag. 11.

27 Jenkins, P., Vat and Electronic Commerce: The Challenges and Opportunities, in *Vat Monitor*, Vol. 10, 1999, pag. 3.

28 Marè, M., Sperotto, S., La tassazione del commercio elettronico nei Paesi dell'OCSE: i criteri e gli effetti sui sistemi fiscali, maggio 2002. Università degli studi di Tuscia, Facoltà di Economia. Documento disponibile all'indirizzo <http://www.economia.unitus.it/mare/ecommerce1.pdf>

29 OCSE, Workshop on: Defining and Measuring Electronic Commerce, Parigi, 1999

30 Marè, M., Sperotto, S., op. cit., 2002.

## GLI ORIENTAMENTI DELLA COMMISSIONE EUROPEA

Nel 1995 la Commissione europea costituì l'High Level Expert Group, di fatto un gruppo indipendente di ricerca di alto profilo, e lo incaricò di effettuare uno studio in materia di fiscalità del commercio elettronico. Nel gennaio del 1996 il rapporto *Building the Economic Information Society for Us All. First reflections of the High Level Group of Experts*<sup>31</sup> auspicava l'applicazione di una imposta straordinaria, la cosiddetta Bit-tax<sup>32</sup>, da commisurarsi al volume delle comunicazioni telematiche effettuate<sup>33</sup>.

Nel rapporto, in particolare per le imposte sui consumi, si ravvisava comunque la necessità di una considerazione più approfondita e la ricerca di sistemi alternativi di tassazione: la Bit-tax avrebbe potuto essere una di queste, sebbene il Gruppo non nascondesse che la sua attuazione avrebbe richiesto ulteriori studi ed approfondimenti<sup>34</sup>. I commenti in sede europea non furono favorevoli. Il Commissario europeo Mario Monti, in occasione del Convegno “*A Global Market-Place for Small and Medium Enterprises*” tenutosi a Bonn nel 1997 smentì infatti categoricamente che l'Unione avesse in programma l'introduzione di nuove forme di tassazione. Monti si esprime con queste parole:

*“VAT already applies to electronic trade in goods and services, so there is no need to introduce new forms of tax, such as a "bit tax", within the EU. At the same time, governments need to address the tax avoidance and erosion concerns that are raised by the potential speed, untraceability and anonymity of electronic transactions”*<sup>35</sup>.

---

31 Building the European Information Society for us all, Final policy report of the high-level expert group, April 1997, European Commission Directorate-General for employment, industrial relations and social affairs. Documento disponibile all'indirizzo [http://ec.europa.eu/employment\\_social/knowledge\\_society/docs/buildingen.pdf](http://ec.europa.eu/employment_social/knowledge_society/docs/buildingen.pdf)

32 La paternità di tale forma di tassazione è di un economista canadese, Arthur Cordell, che la espose per la prima volta ad un Convegno organizzato dal Club di Roma, un'associazione fondata nel 1967 da Aurelio Pecci e da altri industriali ed economisti che si propone di studiare il rapporto tra Nord e Sud del mondo. Il report di Cordell è disponibile all'indirizzo <http://www.usask.ca/library/gic/v2n4/cordell/cordell.html>. Cfr. anche: Cordell, Arthur, “Taxing the Internet: the proposal for a Bit tax”, Cambridge, 14 febbraio 1997, disponibile all'indirizzo <http://www.arraydev.com/commerce/jibc/9702-05.htm>;

33 La Commissione europea incaricò l'High Level Group of Experts chiedendo di studiare le trasformazioni che stavano avvenendo nell'economia digitale. Nel gennaio del 1996 fu presentato il documento “Building the Economic Information Society for Us All. First reflections of the High Level Group of Experts”.

34 Building the European Information Society for us all, [EN] “There is a need to adapt taxation to the changing economic structure of the information society and the increasing importance of information transmission (...) In the case of consumer(VAT) taxes, there is a need for more fundamental consideration of and research into alternative taxation systems. The bit tax might be one such alternative, although the detail and implementation require further study (...)”.

35 Il rapporto di Mario Monti è disponibile all'indirizzo <http://europa.eu.int/ISPO/ecommerce/g8/workshops/bonn/doc5.html>.

Nel 1997, un secondo documento ufficiale della Commissione, *“Un'iniziativa europea in materia di commercio elettronico”*<sup>36</sup>, evidenziava l'aumentare delle transazioni effettuate attraverso Internet in rapporto alle tradizionali transazioni commerciali e da qui, quindi, la necessità di misure politiche tese ad incentivare il commercio elettronico. Nel contempo si evidenziavano anche i problemi che si cominciavano a creare ai fini dell'IIVA. In particolare era

*“(...) necessaria un'analisi approfondita per valutare il possibile impatto del commercio elettronico sulla legislazione in vigore in materia di IVA (su problemi quali la definizione, il controllo e l'esigibilità) e per valutare se, e in quale misura, la legislazione in vigore debba essere adattata sempre comunque garantendo la neutralità del sistema fiscale (...)”*<sup>37</sup>.

Il documento ribadiva il rigetto della Bit-tax:

*“Mentre alcuni commentatori hanno suggerito l'opportunità di prevedere un tipo di tassa alternativo, quale una “tassa sul bit”, la Commissione non reputa tale azione appropriata in quanto tali transazioni sono già soggette all'IIVA”*<sup>38</sup>.

Ai fini della fiscalità indiretta venivano evidenziati tre obiettivi:

*“(...) fornire una certezza del diritto, evitare indebite perdite del gettito fiscale, e garantire la neutralità”*<sup>39</sup>.

La dottrina<sup>40</sup> ha rilevato come solo attraverso tali obiettivi si sarebbe aperta la strada per un pieno sviluppo del commercio elettronico: i sistemi fiscali dovevano di conseguenza offrire agli operatori la certezza del diritto in modo tale da rendere gli oneri fiscali chiari, trasparenti e prevedibili, e la neutralità

---

36 COM (1997)157 def, Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento Europeo, al Comitato Economico e Sociale e al Comitato delle Regioni, Un'iniziativa europea in materia di commercio elettronico. [EN] COM (1997) 157 final, Communication from the Commission to the Council, the European Parliament, the Economic and Social Committee and the Committee of the Regions - A European Initiative in Electronic Commerce; [SV] COM (1997)157 slutlig, Meddelande från kommissionen till rådet, Europaparlamentet, Ekonomiska och sociala kommittén och regionkommittén - Ett europeiskt initiativ inom elektronisk handel.

37 COM (1997)157 def., cit., par. 57, pag.30.

38 COM (1997)157 def., cit., par. 57, pag.30.

39 COM (1997)157 def., cit., par. 58, pag.30.

40 Valente, P., e Roccatagliata, F., Internet: Bit tax, ultima frontiera nella società dell'informazione?, ne il fisco n. 16, aprile 1999, pag. 5514.

del sistema fiscale doveva garantire che sulle attività di nuova creazione non dovessero pesare oneri supplementari rispetto alle forme di commercio convenzionali.

Nello stesso documento si leggeva che le attuali forme di imposizione e di raccolta del gettito erano sufficienti per assicurare l'imposizione di queste transazioni, ufficializzando la posizione contraria alla introduzione della Bit-tax.<sup>41</sup>

Fu comunque in un successivo atto comunitario, il rapporto *“Interim report on the implications of electronic commerce for VAT and Customs”*<sup>42</sup> del 3 aprile 1998, che l'attenzione venne spostata direttamente sulle problematiche IVA.

La Commissione non proponeva nessun cambiamento alle regole esistenti per gli acquisti di beni materiali che venivano effettuati tramite Internet da parte di consumatori privati, ma evidenziava la necessità di apportare alcune modifiche ai sistemi fiscali esistenti e la necessità di evitare discriminazioni tra commercio che utilizza nuove tecnologie e commercio tradizionale<sup>43</sup>.

Il 17 giugno 1998 la Commissione europea presentò la Comunicazione COM(98) 374 def.<sup>44</sup> in materia di imposizione indiretta e IVA. La Comunicazione sostiene che l'IVA è l'imposta che meglio si presta al commercio elettronico<sup>45</sup>:

*“L'IVA dovrà pertanto offrire certezza del diritto (norme chiare e coerenti che riducano i rischi di contrasti e oneri fiscali imprevisti), semplicità (introduzione di un sistema comune dell'IVA basato sull'imposizione*

---

41 Cfr. COM (1997)157 def., cit., par. 57, pag.30. “While some commentators have suggested that there might be a need to look at alternative taxes such as “bit tax”, the Commission is of the opinion that this is not appropriate since VAT already applies to these transactions (...) Governments should first try to apply the existing rules and concepts before looking at new approaches to taxation and participants did not see the need for a 'bit tax’”.

42 Documento XXI/98/0359 del 3 April 1998: Interim report on the implications of electronic commerce for VAT and Customs. Il documento è disponibile all'indirizzo: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/interim\\_report\\_on\\_electronic\\_commerce\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/interim_report_on_electronic_commerce_en.pdf)

43 Interim report on the implications of electronic commerce for VAT and Customs, cit., pag. 9. [EN] “Changes will be necessary to adapt the existing systems and procedures to prevent loss of revenue and to ensure that there is no discrimination between businesses using the new technology as opposed to those continuing to trade conventionally (...)”.

44 COM (1998) 374 def., Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento europeo e al Comitato economico e sociale - Commercio elettronico ed imposizione indiretta. [EN] COM (1998)374 final., Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee - Electronic commerce and indirect taxation; [SV] KOM (1998) 374 slutlig, Meddelande från kommissionen till rådet, Europaparlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén - Elektronisk handel och indirekt beskattning.

45 COM (1998) 374 def., cit., paragrafo 1.2. [EN] VAT is the most appropriate form of tax for electronic commerce; [SV] Mervärdesskatt är den skatt som är bäst lämpad för elektronisk handel.



*all'origine), neutralità (le conseguenze dell'imposizione devono essere le stesse per i beni ed i servizi acquistati all'interno o all'esterno dell'UE (...))<sup>46</sup>.*

La dottrina<sup>47</sup> ha rilevato come in tale documento la Commissione europea ha a fatto il punto sulle problematiche dell'imposizione indiretta applicata al commercio elettronico, proponendo un certo numero di orientamenti<sup>48</sup> finalizzati a garantire la sicurezza, la semplicità e la neutralità dell'imposizione onde evitare distorsioni del mercato e allo stesso tempo promuovere la crescita del commercio elettronico:

- 1. No a nuove imposte. Sono le imposte esistenti, e più precisamente l'IVA, che devono essere adeguate.*
- 2. Tutti i tipi di trasmissione elettronica e tutti i prodotti immateriali (musica, video, software) forniti con tali mezzi sono considerati servizi ai fini dell'IVA comunitaria. Tutte le operazioni effettuate all'interno dell'UE, per le quali viene usato il mezzo rappresentato dal commercio elettronico e che danno luogo a consumo all'interno dell'UE, sono soggette all'IVA comunitaria. Tale posizione è del resto conforme a quella adottata dall'UE e dagli Stati membri in sede OMC.*
- 3. Assicurare la neutralità. I servizi ordinati dai consumatori privati UE presso fornitori situati all'esterno dell'Unione e prestati online sono le attività che rappresentano la sfida maggiore in termini di riscossione dell'IVA. Se il previsto aumento di tali servizi prestati al consumatore*

---

46 COM (1998) 374 def., cit., paragrafo 1.2. [EN] Consequently, if e-commerce is to develop fully, the Community VAT system must ensure legal certainty (clear and consistent rules reducing the risks of unforeseen tax liabilities and disputes), simplicity (introducing a common VAT system based on taxation at origin) and neutrality (the consequences of taxation should be the same for goods and services whether purchased from within or outside the EU). [SV] För att den elektroniska handeln skall kunna utvecklas fullt ut bör gemenskapens mervärdesskattesystem erbjuda rättssäkerhet (tydliga och konsekventa regler som minskar riskerna för oförutsedda skatteskulder och tvister), enkelhet (införandet av ett gemensamt mervärdesskattesystem baserat på ursprungsbeskattning), neutralitet (beskattningen bör ha samma följder för varor och tjänster oavsett om de köps inom eller utanför EU).

47 Valente, P., - Roccatagliata, F., 1999, op. cit., pag.5514.

48 Valente, P., - Roccatagliata, F., 1999, op. cit., pag.5514.

*finale, che attualmente non paga l'IVA, raggiungesse un livello economicamente significativo, potrebbe risultare necessario mettere a punto, in collaborazione con il mondo imprenditoriale, dei meccanismi per l'imposizione di tali prestazioni. L'assenza di imposizione darebbe origine ad una concorrenza sleale per gli operatori UE, le cui prestazioni di servizi destinati al consumo privato all'interno dell'UE sono già soggette ad imposta. Analogamente, poiché nel quadro della normativa UE molti servizi online sono attualmente soggetti all'IVA del luogo d'origine, i fornitori UE devono pagare l'IVA su tutti i servizi prestati ai paesi esterni all'UE. Viceversa, le prestazioni provenienti da paesi non UE e dirette all'interno dell'UE non sarebbero soggette all'imposta: ne risulta chiaramente uno svantaggio competitivo per le imprese UE. La legislazione comunitaria dovrebbe assicurare che tutti i servizi prestati online da fonti non UE a privati cittadini nell'UE siano soggetti all'IVA e che gli stessi servizi esportati dall'UE in altri paesi siano esenti dall'IVA. Ciò comporterebbe che, a differenza di quanto avviene attualmente, i servizi prestati con mezzi tradizionali, come il telefono o il fax, da fonti non UE a privati cittadini dell'UE sarebbero anch'essi soggetti all'IVA.*

*4. Facilitare l'osservanza della normativa. La credibilità di qualsiasi regime di imposizione fiscale si basa sulla sua praticità e sulla fattibilità della sua applicazione. I regimi fiscali dovranno essere pienamente compatibili con pratiche commerciali suscettibili di mutamenti con l'avvento del commercio elettronico.*

*5. Garantire il controllo e l'applicazione.*

*6. Facilitare la gestione delle formalità fiscali. Sarà necessario garantire la possibilità di effettuare le operazioni di fatturazione e contabilità per via elettronica<sup>49</sup>.*

---

<sup>49</sup> COM (1998) 374 def., cit., paragrafo 1.4. [EN] Guideline 1: No new taxes Existing taxes, VAT in particular, should be

In occasione della riunione del 6 luglio 1998, il Consiglio di Ecofin confermò questi principi. In particolare gli Stati membri concordarono come tali principi avrebbero dovuto costituire la base di un contributo comunitario coerente con l'imminente conferenza OCSE di Ottawa<sup>50</sup> citata in precedenza<sup>51</sup>.

Infine, la Direzione generale Fiscalità e Unione doganale della Commissione pubblicò un ulteriore documento<sup>52</sup> in materia di IVA nel 1999, esaminando le motivazioni che stavano portando ad una modifica delle regolamentazione IVA e suggerendo anche alcune alternative possibili. Queste furono riprese dal

---

adapted. Guideline 2: All types of electronic transmissions and all intangible products (music, videos, software, etc.) delivered by such means are deemed, for the purposes of EU VAT, to be services. All transactions taking place within the EU, using the medium of electronic commerce and resulting in consumption within the EU, are subject to EU VAT. This is also in keeping with the position taken by the EU and the Member States at the WTO. Guideline 3: Ensuring neutrality. Services ordered by EU private consumers from suppliers outside the EU for delivery online present the greatest challenge in terms of VAT collection. If the predicted increase in such services supplied to final consumers, who at present pay no VAT, reaches an economically significant level, it may become necessary to devise mechanisms, in conjunction with the business community, for taxing such supplies. The absence of such taxation would lead to unfair competition for EU operators who already have to pay tax on their supplies of services for private consumption within the EU. Similarly, insofar as many online services are currently subject to tax under EU rules on the place of origin, VAT is payable by EU suppliers on all the services they supply to non-EU countries. Conversely, supplies from non-EU countries to the EU are not taxed. This clearly results in a competitive disadvantage for EU businesses. Community legislation should ensure that all online services supplied by non-EU sources for private consumption within the EU are subject to VAT, and that such services exported from the EU to third countries are VAT exempt. In contrast to the present situation, this would mean that services supplied by conventional means, such as telephone or fax, by non-EU sources to private EU consumers would also be subject to VAT. Guideline 4: Making compliance easy. The credibility of any system of taxation rests on its practicality and the feasibility of its implementation. Tax systems should be fully compatible with commercial practices that are likely to change with the advent of e-commerce. Guideline 5: Ensuring control and enforcement. Guideline 6: Facilitating tax administration. It will be essential to ensure that invoicing and accounting by electronic means is made available; [SV] Riktlinje 1: Inga nya skatter. Det är de befintliga skatterna och särskilt mervärdesskatten som skall anpassas. Riktlinje 2: Alla elektroniska överföringar och alla immateriella produkter (musikverk, videor, programvaror, etc.) som levereras med sådana medel betraktas från mervärdesskattsynpunkt som tjänster. Alla transaktioner inom EU, som sker med hjälp av elektronisk handel och som leder till konsumtion inom EU, omfattas av EU:s mervärdesskatt. Detta överensstämmer med EU:s och dess medlemsstaters ståndpunkt i WTO. Riktlinje 3: Att säkerställa neutralitet. Tjänster som enskilda personer inom EU beställer från leverantörer utanför EU för leverans online utgör den största utmaningen när det gäller indrivning av mervärdesskatt. Om den förväntade ökningen av sådana tjänster som tillhandahålls till slutkonsumenter, som idag inte betalar mervärdesskatt, når en ekonomiskt betydelsefull nivå, kan det bli nödvändigt att tillsammans med näringslivet utforma ett system för beskattning av sådana tjänster. Avsaknaden av sådan beskattning skulle leda till illojal konkurrens för de EU-aktörer som redan idag måste ta ut skatt för de tjänster som tillhandahålls till privatkonsumenter inom EU. Eftersom många online-tjänster enligt dagens EU-regler beskattas vid ursprunget, skall EU-leverantörerna dessutom betala mervärdesskatt för alla tjänster som de tillhandahåller till tredje land. I gengäld är leveranser från tredje land till EU inte beskattade. Detta medför klart en konkurrensnackdel för företagen inom EU. Gemenskapslagstiftningen bör säkerställa att alla tjänster som tillhandahålls online från leverantörer utanför EU till enskilda personer inom EU omfattas av mervärdesskatt, och att sådana tjänster som exporteras från EU till andra länder befrias från mervärdesskatt. Detta skulle medföra att tjänster som tillhandahålls med traditionella medel som telefon eller telefax av leverantörer utanför EU till enskilda personer inom EU till skillnad från idag också skulle omfattas av mervärdesskatt. Riktlinje 4: Att göra ett komplicerat system enkelt. Ett skattesystems trovärdighet beror på om det är praktiskt och genomförbart. Skattesystemen bör vara fullt kompatibla med affärsmetoder som sannolikt kommer att förändras i och med att den elektroniska handeln införs. Riktlinje 5: Att säkerställa kontroll och tillämpning av skatten. Riktlinje 6: Att underlätta skatteadministrationen. Man måste se till att fakturering och redovisning med elektroniska medel möjliggörs.

50 Commissione europea, Directorate general XXI, Documento XXI/1201/99 - Imposizione indiretta e commercio elettronico, 8 giugno 1999, pag. 2. Indirect Taxes and e-commerce, 8 June 1999. Disponibile all'indirizzo [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/ecommerce\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/ecommerce_en.pdf)

51 Aujean, M., senza la Com. (1998) 374 def. "non ci sarebbe stata una posizione comune in seno all'OCSE ed ad Ottawa non ci sarebbe stata nessuna conclusione (...). I 15 Stati membri dell'Unione Europea sono stati capaci, in un contesto relativamente difficile, di accordarsi in un certo numero di orientamenti che hanno fornito la base di ciò che in seguito è stato adottato ad Ottawa e di quelli che oggi risultano essere, in linea di massima, i principi fondamentali sulla base dei quali elaboriamo (...)", in Rinaldi, R., a cura di, *La fiscalità del commercio via Internet*, Torino, Giappichelli, 2001, pag. 145.

Consiglio europeo di Lisbona del 23-24 marzo 2000<sup>53</sup>, che ribadì il ruolo trainante delle nuove tecnologie all'interno dell'Unione europea in un'epoca di globalizzazione e di economie basate sulla conoscenza. Di fatto, il Consiglio europeo di Lisbona gettò le basi per la proposta di modifica della Sesta Direttiva per quanto riguarda la territorialità dei servizi prestati tramite mezzi elettronici.

## ***IL PRINCIPIO DELLA TASSAZIONE NEL LUOGO DEL CONSUMO***

Come si è avuto modo di evidenziare, un principio emerso sia in sede OCSE che in sede UE è quello della tassazione dei servizi elettronici nel luogo del consumo. Questo verrà interpretato a livello Comunitario nella Direttiva 2002/38/CE con una soluzione di compromesso, intendendolo come luogo di residenza ed imponendo comunque delle riflessioni.

### **LA POSIZIONE OCSE**

L'importanza della tassazione nel luogo dove avviene il consumo ed il raggiungimento di un consenso internazionale sulla nozione di consumo venne ribadita in sede OCSE nel 2001. Nel documento "Commerce électronique et impôts sur la consommation"<sup>54</sup> viene infatti affermato come le norme applicabili in materia d'imposta sul consumo nel caso di scambi transfrontalieri dovrebbero giungere ad un'imposizione nel paese in cui il consumo ha luogo ed occorrerebbe di conseguenza ottenere un consenso internazionale sulle condizioni nelle quali i beni o servizi sono considerati come consumati in un dato paese<sup>55</sup>.

L'OCSE rileva come l'imposizione nel luogo del consumo permetta di ridurre le incertezze ed il rischio di una doppia imposizione o di involontarie mancate tassazioni, come nel caso di paesi che applichino regole incompatibili ed inconciliabili tra di loro (ad esempio tra principio di origine e quello di destinazione). Inoltre l'imposizione nel luogo del consumo contribuirà a stabilire regole del gioco eque. L'OCSE ha inoltre fornito un concetto di consumo che applicato ai servizi immateriali implica che questi si intenderanno consumati nel luogo dove il cliente li ha effettivamente consumati od utilizzati.

---

52 Commissione europea, Directorate general XXI, Documento XXI/1201/99.

53 Consiglio europeo di Lisbona, 23 E 24 Marzo 2000. Documento liberamente disponibile all'indirizzo [http://ue.eu.int/ueDocs/cms\\_Data/docs/pressData/it/ec/00100-r1.i0.htm](http://ue.eu.int/ueDocs/cms_Data/docs/pressData/it/ec/00100-r1.i0.htm)

54 OCSE (2001), Commerce électronique et impôts sur la consommation. Un rapport du groupe de travail n° 9 sur la consommation au Comité des Affaires Fiscales.

55 OCSE (2001), cit., pag.4.

Il concetto di consumo è quindi svincolato dal contratto, dal luogo di pagamento, dal beneficiario o dalla localizzazione del prestatore o del cliente al momento della consegna. Secondo una definizione pura di consumo, l'imposta dovrebbe essere quindi riscossa dal paese nel quale il consumo ha effettivamente luogo<sup>56</sup>.

Tuttavia il principio del consumo puro risulta difficilmente applicabile nella pratica a causa del carattere globale del commercio elettronico, unito alla mobilità attuale delle comunicazioni. Si possono fare degli esempi: se un'impresa statunitense stipula un contratto con un'altra impresa acquirente con sede nel Regno Unito per la prestazione di servizi di consulenza alle sue filiali in Giappone, è possibile dire che il consumo ha luogo nel Regno Unito, dove si trova la sede sociale del cliente, soltanto nella misura in cui tali servizi vanno a giovare alla globalità dell'impresa. Si potrebbe però anche dire che tali servizi sono proprio rivolti alle filiali che hanno sede in Giappone e quindi tali servizi saranno effettivamente utilizzati in Giappone. Un altro esempio: un'impresa francese stipula un contratto con un'impresa canadese per la fornitura di servizi elettronici. Il personale dell'impresa canadese utilizza computer portatili ed utilizza questi servizi nel mondo intero. Il consumo ha luogo in ogni paese in cui i membri del personale utilizzano effettivamente questi servizi<sup>57</sup>.

L'applicazione di un criterio di luogo di consumo puro, sebbene formalmente corretto, sarebbe nella pratica un peso troppo gravoso per i prestatori, i quali per conformarsi ai loro obblighi fiscali dovrebbero ogni volta determinare il luogo esatto in cui il consumo avviene, problema che si acuisce nel caso in cui questo abbia luogo in molteplici giurisdizioni. Il principio causerebbe inoltre difficoltà amministrative alle autorità fiscali. Da qui la scelta di criteri simili che tendono al principio ma che non si identificano completamente con esso. Il gruppo di lavoro in seno all'OCSE ha quindi proposto alternative: per le transazioni che avvengono tra imprese, è stato suggerito il luogo dove le operazioni del prestatore generano un reddito, oppure il luogo dove è stato stipulato il contratto, la localizzazione del committente, la localizzazione dell'impresa del prestatore o del destinatario. In quest'ultimo caso, la localizzazione o la "presenza commerciale" del destinatario quale ad esempio uno stabilimento al quale i servizi sono forniti. Questo criterio potrebbe applicarsi alla sede sociale, ad una succursale, ad un ufficio principale o ad una sede di attività economiche.

---

<sup>56</sup> OCSE (2001), cit., pag.10 e 11.

<sup>57</sup> OCSE (2001), cit., pag.11.

Un'altra opzione potrebbe ancora consistere nel sottoporre ad imposizione i servizi nel luogo dove sono prestati: qualora questi siano resi in luoghi differenti, il luogo di imposizione si identificherebbe con il luogo di stabilimento del fornitore.

Per le operazioni che avvengono tra imprese e consumatori sono stati identificati più criteri e possibilità, fra le quali il domicilio abituale, il luogo di residenza, il centro degli interessi vitali oppure lo stato di nazionalità del cliente. Il gruppo di lavoro dell'OCSE ha però evidenziato come tali parametri non devono essere di troppo difficile applicazione da parte del fornitore, il quale dovrebbe essere in grado di identificare facilmente e con certezza la localizzazione e lo statuto fiscale dei clienti privati. Tuttavia si riconosce come nella pratica sia poco probabile che un prestatore possa disporre di informazioni sufficienti per determinare il "centro degli interessi vitali" o la nazionalità di un cliente privato<sup>58</sup>. Il gruppo di lavoro dell'OCSE conclude evidenziando come la scelta del principio del consumo effettivo dovrebbe restare il principio verso il quale tendere, in particolare alla luce dello sviluppo delle telecomunicazioni mobili di terza generazione e delle altre evoluzioni tecnologiche che potrebbero facilitare a medio termine la determinazione del luogo di consumo al momento di un acquisto online<sup>59</sup>.

## **L'UNIONE EUROPEA**

La dottrina<sup>60</sup> ha evidenziato come anche a livello comunitario è sempre stata presente la volontà di adottare per i servizi elettronici il principio della tassazione nel luogo del consumo. Nel primo considerando della Direttiva 2002/38/CE si può leggere chiaramente che l'intenzione del legislatore comunitario era quella di tassare i servizi prestati tramite mezzi elettronici in base al criterio del consumo, e qualora tali servizi fossero consumati all'interno della Comunità sottoporli ad imposizione.

Anche nella Proposta di modifica della Direttiva<sup>61</sup> 2002/38/CE è scritto che i servizi prestati tramite mezzi elettronici consumati all'interno della Comunità dovevano essere sottoposti ad imposizione all'interno della Comunità. Inoltre,

---

58 OCSE (2001), cit., pag.12.

59 OCSE (2001), cit., pag.12.

60 Westberg, B., EG-direktiv om mervärdesbeskattning av elektroniskt tillhandahållna tjänster och radio- och televisionssändningar, Skattenytt, nr 10, 2002, paragrafo 5.

61 Westberg, B., op. cit., 2002, paragrafo 5

nella Comunicazione COM(2000) 349 def., 07/07/2000<sup>62</sup>, l'intento di collegare la tassazione al luogo del consumo effettivo risulta evidente:

*“In base al terzo principio, solo le prestazioni di servizi utilizzati in Europa devono essere soggette a imposizione in Europa (vale a dire che l'imposizione dovrebbe avere luogo nella giurisdizione dove avviene il consumo) (...)”<sup>63</sup>*

Il secondo considerando della Direttiva 2002/38/CE, in maniera del tutto allineata alla Proposta di modifica della Direttiva, ribadisce tale principio, ovvero dispone chiaramente che i servizi prestati tramite mezzi elettronici non dovranno essere sottoposti ad imposizione qualora utilizzati al di fuori della Comunità.

*“Il corretto funzionamento del mercato interno impone l'eliminazione di tali distorsioni e l'introduzione di nuove norme armonizzate per questa categoria di attività. In particolare andrebbero prese misure per garantire che tali servizi siano soggetti a imposizione nella Comunità, ove siano prestati a titolo oneroso e utilizzati da consumatori stabiliti nella Comunità, e non siano soggetti a imposizione se utilizzati al di fuori della Comunità (...)”<sup>64</sup>.*

Le premesse poste in sede di Proposta e nei consideranda della Direttiva non sono però coerenti con le relative conclusioni adottate poi definitivamente nel

---

62 COM (2000)349 def., Proposta di Regolamento del Parlamento Europeo e del Consiglio, che modifica il regolamento (CEE) n. 218/92 del Consiglio concernente la cooperazione amministrativa nel settore delle imposte indirette (IVA), Proposta di Direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda il regime di imposta sulvalore aggiunto applicabile a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici. Gazzetta ufficiale n. C 337 E del 28/11/2000 pag. 0065 - 0067. [EN] COM (2000)349 final, Proposal for a Council Directive amending Directive 77/388/EEC as regards the value added tax arrangements applicable to certain services supplied by electronic mean, Official Journal C 337 E, 28/11/2000 P. 0065 – 0067; [SV] KOM (2000) 349 slutlig, Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG vad gäller mervärdesskatteordningen för vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg, Europeiska gemenskapernas officiella tidning nr C 337 E, 28/11/2000 s. 0065 - 0067

63 COM (2000)349 def., cit., par. 1,2, pag. 4; [EN] The third principle was that only supplies of such services consumed in Europe should be taxed in Europe (i.e., that taxation should take place in the jurisdiction where consumption takes place); [SV] “Den tredje principen var att endast tillhandahållande av sådana tjänster som konsumeras i Europa bör beskattas i Europa (dvs. beskattningen bör ske i det beskattningsområde där konsumtionen äger rum)..

64 Così il secondo considerando della Direttiva 2002/38/CE. [EN] “In the interests of the proper functioning of the internal market, such distortions should be eliminated and new harmonised rules introduced for this type of activity. Action should be taken to ensure, in particular, that such services where effected for consideration and consumed by customers established in the Community are taxed in the Community and are not taxed if consumed outside the Community”; [SV] “För att den inre marknaden skall fungera väl bör en sådan snedvridning undanröjas och nya harmoniserade bestämmelser införas för denna typ av verksamhet. Åtgärder bör vidtas för att särskilt sörja för att ovannämnda typ av tjänster som utförs mot ersättning och konsumeras av kunder som är etablerade i gemenskapen beskattas i gemenskapen och att de inte beskattas om de konsumeras utanför gemenskapen.

testo della Direttiva. La lettera f) dell'art. 9, paragrafo 2 aggiunta da parte dalla Direttiva 2002/38/CE alla Sesta Direttiva per regolamentare i servizi elettronici, contrariamente a quanto stabilito nei consideranda, non fa più alcun riferimento al criterio del luogo del consumo, ma al luogo della residenza, domicilio o stabilimento<sup>65</sup>. La dottrina<sup>66</sup> ha evidenziato come la Corte di Giustizia ha in più occasioni espresso il principio che i consideranda delle Direttive hanno una decisiva importanza nell'interpretazione della legislazione comunitaria. In particolare, Causa 168/84 (*Gunter Berkholz contro Finanzamt Hamburg - Mitte - Altstadt*)<sup>67</sup>, la Corte di Giustizia ha risolto un caso richiamandosi proprio ai consideranda della Sesta Direttiva<sup>68</sup>:

*“(...) la prima questione posta dal Finanzgericht va risolta alla luce dello scopo perseguito dall'art. 9 nell'ambito del sistema generale della Direttiva. Com'è consentito inferire dal settimo considerando della motivazione, questa disposizione mira a stabilire una ripartizione razionale delle sfere di applicazione delle leggi nazionali in fatto d'imposta sul valore aggiunto, determinando in modo uniforme il luogo di riferimento fiscale delle prestazioni di servizi (...)”.*

L'autore svedese conclude<sup>69</sup> evidenziando come il principio della tassazione nel paese del consumo non sia stato osservato nella Direttiva. Il testo procede formulando presunzioni, collegando il consumo e quindi la tassazione alla circostanza dello stabilimento, domicilio o abituale residenza in uno Stato membro. Il tema del rispetto del principio del consumo effettivo è sempre stato affermato in Svezia, non solo da parte della dottrina, come qui si è visto, ma, come si vedrà più avanti, anche in occasione del semestre di presidenza svedese dell'Unione europea<sup>70</sup>.

---

65 Westberg, B., op. cit., 2002, paragrafo 5

66 Westberg, B., op. cit., 2002, paragrafo 5

67 Sentenza della Corte di Giustizia del 4 Luglio 1985, *Gunter Berkholz contro Finanzamt Hamburg- Mitte- Altstadt*. Causa 168/84. In raccolta della giurisprudenza 1985 pagina 2251. [EN] Judgment of the Court CASE 168/84 del 4 Luglio 1985 *Gunter Berkholz, and Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt*, European Court reports 1985 Page 2251; [SV] Domstolens dom den 4 juli 1985, Mål 168/84 *Gunter Berkholz, och Finanzamt hamburg-Mitte-Altstadt, Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt*, Rättsfallssamling 1985 s. 02251.

68 Punto 14 della motivazione della sentenza. [EN] “ (...) the finanzgericht 's first question must be answered in the light of the objective pursued by article 9 within the context of the general scheme of the sixth directive . as the seventh recital in the preamble implies, article 9 is designed to secure the rational delimitation of the respective areas covered by national value-added tax rules by determining in a uniform manner the place where services are deemed to be provided for tax purposes (...)”. [SV] “ (...) Finanzgerichts första fråga skall besvaras mot bakgrund av syftet med artikel 9 inom ramen för direktivets generella system. Som framgår av det sjunde övervägandet i ingressen är syftet med denna bestämmelse att fastställa en rationell avgränsning av tillämpningsområdet för respektive nationell lagstiftning på mervärdesskatteområdet genom att på ett enhetligt sätt fastställa den fiskala anknytningen för tillhandahållandet av tjänsterna (...)”.

69 Westberg, B., op. cit., 2002, paragrafo 5

70 Corabi, G., E-commerce ed imposizione indiretta nell'Unione europea: riflessioni a margine delle proposte di modifica della VI



Rimane una riflessione di fondo: con la possibilità di accesso alla rete garantita anche da un semplice telefono cellulare, questa presunzione diventa una finzione a tutti gli effetti. È lecito quindi chiedersi se il criterio della residenza sia sufficiente per localizzare il consumo, soprattutto in quanto i due momenti possono verificarsi a distanza di tempo uno dall'altro<sup>71</sup>.

Inoltre, come d'altronde evidenziato in sede OCSE<sup>72</sup>, un'imposizione basata sul criterio del luogo del consumo permette di ridurre le incertezze ed il rischio di una doppia imposizione o di involontarie mancate tassazioni. Qualche incertezza permane<sup>73</sup> invece circa la scelta del criterio della residenza adottata dalla Direttiva 2002/38/CE, foriera di possibili rischi di doppie imposizioni e mancate tassazioni.

### ***VERSO LA NUOVA DIRETTIVA: LA COMUNICAZIONE COM (2000) 349 DEF.***

La Comunicazione COM(2000) 349 def.<sup>74</sup>, illustrava la Proposta di Direttiva del Consiglio tesa a modificare la Direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda il regime di imposta sul valore aggiunto applicabile a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici e si proponeva di impartire regole che si ponessero in armonia con i principi espressi nella Conferenza OCSE di Ottawa<sup>75</sup>. La dottrina<sup>76</sup> evidenzia come i tempi erano maturi per un cambiamento e come l'aggiornamento delle regole esistenti ai fini IVA fosse necessario a causa dei cambiamenti introdotti dalle nuove tecnologie. La Comunicazione richiama direttamente le conclusioni del Consiglio europeo di Lisbona<sup>77</sup>.

---

Direttiva Iva, ne il fisco n. 43 del 26 novembre 2001, pag. 13790.

71 Westberg, B., op. cit., 2002, paragrafo 5

72 OCSE (2001), cit.

73 Westberg, B., op. cit., 2002, paragrafo 5

74 Comunicazione COM (2000) 349 def., Proposta di direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda il regime di imposta sul valore aggiunto applicabile a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici. Gazzetta ufficiale n. C 337 E del 28/11/2000 pag. 65 – 67; [EN] COM (2000) 349 final, Proposal for a Council Directive amending Directive 77/388/EEC as regards the value added tax arrangements applicable to certain services supplied by electronic mean, Official Journal C 337 E, 28/11/2000 P. 65 – 67; The Lisbon European Council of 23/24 March 2000 concluded that, as part of the measures needed for e-commerce to reach its full potential in the EU, the rules for e-commerce must be predictable and inspire business and consumer confidence; [SV] KOM (2000) 349 slutlig, Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG vad gäller mervärdesskatteordningen för vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg, Europeiska gemenskapernas officiella tidning nr C 337 E, 28/11/2000 s. 65 – 67. Vid Europeiska rådets möte i Lissabon den 23-24 mars 2000 uttalades att reglerna för e-handeln, som ingår i de åtgärder som krävs för att e-handeln skall kunna nå sin fulla potential i EU, måste vara förutsägbara och inge förtroende hos näringsliv och konsumenter.

75 Kok, C., EC Update, in European Taxation, 2000, n. 9, pag. 29.

76 Kok, C., op. cit., 2000, pag. 29.

77 COM (2000) 349 def., cit., pag. 2. [EN] “ (...) The Lisbon European Council of 23/24 March 2000 concluded that, as part of the measures needed for e-commerce to reach its full potential in the EU, the rules for e-commerce must be predictable and inspire business and consumer confidence. This proposal is being put forward in furtherance of this objective (...)”. [SV] “ (...) Vid Europeiska rådets möte i Lissabon den 23-24 mars 2000 uttalades att reglerna för e-handeln, som ingår i de åtgärder som

Le regole IVA correnti non sembravano più adeguate alla gestione delle transazioni che avvenivano online, soprattutto nelle relazioni tra Stati membri e Stati terzi, creando evidenti effetti distorsivi che la Proposta voleva eliminare<sup>78</sup>. La Commissione rileva come

*“(...) le disposizioni generali in materia di tassazione dei servizi non rispecchiano i cambiamenti che si sono verificati nel commercio internazionale dall’epoca della loro stesura. Le modifiche proposte alla sesta direttiva sull’IVA sono intese solo a mettere in evidenza la necessità di una simile revisione. In particolare, la proposta attuale riguarda esclusivamente il campo ristretto della tassazione dei servizi elettronici online (...)”<sup>79</sup>.*

La proposta inoltre

*“(...) esamina il trattamento fiscale dei servizi di trasmissione radiotelevisiva, forniti su abbonamento o a pagamento (pay-per-view), in linea con la richiesta presentata dal Consiglio alla Commissione all’epoca dell’adozione delle misure concernenti la tassazione di servizi di telecomunicazione. La convergenza delle tecnologie in ogni caso imporrebbe che i servizi di trasmissione radiotelevisiva fossero inclusi in un’eventuale proposta in merito alla tassazione di forniture elettroniche (...)”<sup>80</sup>.*

---

krävs för att e-handeln skall kunna nå sin fulla potential i EU, måste vara förutsägbara och inge förtroende hos näringsliv och konsumenter. Förslaget läggs fram med detta i åtanke (...)”.

78 COM (2000) 349 def., cit., pag. 7.

79 COM (2000) 349 def., cit., pag. 12. [EN] “ (...) The general provisions dealing with the taxation of services do not reflect the changes that have occurred in international trade since they were first drawn up. The amendments now being proposed to the 6th VAT Directive only serve to highlight the eventual need for such a revision. In particular, the current proposal only deals with the narrow area of taxation of online electronic services (...)”; [SV] “ (...) De allmänna bestämmelserna för beskattning av tjänster avspeglar inte de förändringar som har ägt rum i den internationella handeln sedan bestämmelserna först utformades. De ändringar av det sjätte mervärdesskattedirektivet som nu föreslås understryker bara att en sådan revidering så småningom kommer att bli nödvändig. I det nuvarande förslaget behandlas t.ex. bara det snäva området för beskattning av elektroniska tjänster online (...)”.

80 COM (2000) 349 def., cit., pag. 8. [EN] “ (...) Similarly, this proposal addresses the tax treatment of radio and television broadcasting services supplied on subscription or pay-per-view basis. This is in conformity with the request made by the Council to the Commission at the time of the adoption of measures relating to the taxation of telecommunications services. The convergence of technologies would in any event demand that broadcasting services be included in any proposal on taxation of electronic deliveries (...)”; [SV] “ (...) Vidare behandlas i detta förslag beskattningen av radio- och TV-sändningstjänster som tillhandahålls genom abonnemang eller i form av beställ-TV. Detta är i enlighet med den begäran som rådet framförde till kommissionen i samband med antagandet av bestämmelser om beskattningen av telekommunikationstjänster<sup>8</sup>. Det faktum att olika tekniker närmar sig varandra skulle under alla omständigheter göra det nödvändigt att behandla sändningstjänster i ett förslag om beskattning av elektroniska leveranser (...)”.

La Commissione inoltre ritiene che

*“(...) la presente proposta dovrebbe fornire agli operatori del commercio elettronico un quadro di riferimento chiaro per l'applicazione, la riscossione e il versamento dell'IVA sulle forniture elettroniche (...)”<sup>81</sup>.*

La proposta si prefiggeva quindi di localizzare l'imposizione dove avveniva il consumo, per cui le transazioni utilizzate all'interno dell'Unione europea dovevano essere soggette ad IVA, mentre le transazioni utilizzate al fuori dell'Unione europea non andavano sottoposte ad IVA.

## **ANALISI DELLA PROPOSTA DI MODIFICA**

I Considerando della Proposta di modifica indicano con chiarezza le motivazioni che hanno condotto al testo finale.

Le norme attualmente vigenti in materia di IVA per determinati servizi forniti tramite mezzi elettronici a norma dell'articolo 9 della sesta direttiva non sono adeguate per tassare la totalità di tali servizi il cui consumo ha luogo all'interno della Comunità e per impedire distorsioni di concorrenza in questo settore (primo considerando)<sup>82</sup>. Il corretto funzionamento del mercato interno impone l'eliminazione di tali distorsioni e l'introduzione di nuove norme armonizzate per questa categoria di attività (secondo considerando)<sup>83</sup>. Di conseguenza è opportuno che determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici a persone stabilite nella Comunità o a destinatari stabiliti in paesi terzi siano, in linea di massima, soggetti a imposizione nel luogo del

---

81 COM (2000) 349 def., cit., pag. 8. [EN] “(...) The Commission’s intention is that this proposal should give e-commerce operators a clear framework in which to charge, collect and remit VAT on electronic deliveries (...)”. [SV] “ (...) Kommissionens avsikt är att genom detta förslag förse e-handelsaktörerna med en tydlig ram för påförande, uppbörd och betalning av mervärdesskatt på elektroniska leveranser (...)”.

82 [EN] “(...) The rules currently applicable to VAT on certain services supplied by electronic means under Article 9 of the Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes -Common system of value added tax: uniform basis of assessment<sup>23</sup> are inadequate for taxing such services consumed within the Community and for preventing distortions of competition in this area (...)”; [SV] “ (...) De bestämmelser som för närvarande är tillämpliga på mervärdesskatt på vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg enligt artikel 9 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund<sup>23</sup> är otillräckliga när det gäller att beskatta sådana tjänster i de fall de konsumeras inom gemenskapen och för att förhindra snedvridning av konkurrensen på detta område (...)”.

83 [EN] “In the interests of the proper functioning of the internal market, such distortions should be eliminated and new harmonised rules introduced for this type of activity. Action should be taken to ensure, in particular, that such services where effected for consideration and consumed by customers established in the Community are taxed in the Community and are not taxed if consumed outside the Community (...)”; [SV] “För att den inre marknaden skall fungera väl bör en sådan snedvridning undanröjas och nya harmoniserade bestämmelser införas för denna typ av verksamhet. Åtgärder bör vidtas för att särskilt se till att ovannämnda typ av tjänster som utförs mot ersättning och konsumeras av kunder som är etablerade i gemenskapen beskattas i gemenskapen och att de inte beskattas om de konsumeras utanför gemenskapen (...)”.

beneficiario dei servizi (terzo considerando)<sup>84</sup>. La modifica del luogo della prestazione comporta rettifiche della direttiva 77/388 per quanto concerne le modalità della definizione della persona soggetta a imposizione e dei relativi obblighi (ottavo considerando)<sup>85</sup>. Infine, il tasso d'imposizione applicato ai servizi prestati attraverso mezzi elettronici in linea di massima sarà equivalente alla normale aliquota IVA (nono considerando)<sup>86</sup>. Su questo punto è importante evidenziare come in sede di Proposta l'aliquota normale doveva essere individuata in relazione allo Stato membro nel quale il fornitore si era registrato<sup>87</sup>. L'obbligatorietà dell'applicazione dell'aliquota ordinaria subiva una eccezione con riferimento ai servizi che sono menzionati all'interno della Categoria 7 dell'Allegato H, ovvero ai servizi radiotelevisivi<sup>88</sup>.

Nella Proposta inoltre

*“(...) non si propongono modifiche all’articolo 9, paragrafo 1, il luogo di prestazione di servizi rimane quello in cui il prestatore ha fissato la propria sede, salvo disposizione contraria (...)”<sup>89</sup>,*

e si fa piena luce in ambito alla espressione:

---

84 [EN] “To this end, certain services supplied by electronic means to persons established in the Community or to recipients established in third countries should, in principle, be taxed at the place of the recipient of the services. For the purpose of establishing a special rule for determining the place of supply it has to be defined when services are supplied “by electronic means”(…)”; [SV] “Vissa tjänster som på elektronisk väg tillhandahålls personer som är etablerade i gemenskapen eller mottagare som är etablerade i tredje land bör därför i princip beskattas på den plats där mottagaren av tjänsterna befinner sig. I syfte att fastställa en särskild bestämmelse för fastställandet av platsen för tillhandahållande måste det definieras när tjänsterna tillhandahålls "på elektronisk väg" (...)”.

85 [EN] “The change of the place of supply involves adjustments in the area of Directive 77/388 as to the modalities of the definition of the person liable to tax and its obligations (...)”; [SV] “Förändringen av platsen för tillhandahållande innebär anpassningar av direktiv 77/388/EEG när det gäller villkoren för fastställande av den person som är betalningsansvarig för skatt och dennes skyldigheter (...)”

86 [EN] “It appears appropriate to ensure certainty on the rate of taxation to be applied to the services supplied by electronic means, which will be in principle the normal VAT rate (...)”; [SV] “Det framstår som lämpligt att sörja för att det inte behöver råda någon tvekan hos aktörerna om vilken skattesats som är tillämplig på de tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg, och denna skattesats bör i princip utgöras av den normala mervärdesskattesatsen (...)”.

87 COM (2000) 349 def., cit., par. 3.1, pag. 9. [EN] the rate of tax to be applied to the transaction. Under the current provisions, for sales to consumers within the Community, this is the standard rate of VAT for the Member State in which the supplier is registered; [SV] skattesatsen vid försäljning till konsumenter inom gemenskapen vara grundskattesatsen för mervärdesskatt i den medlemsstat där leverantören är registrerad.

88 COM (2000) 349 def., cit., art. 1, punto 2 della Proposta di Direttiva del Consiglio. [EN] With the exception of the reception of broadcasting services mentioned in Category 7 of Annex H, the third sub-paragraph shall not apply to the services referred to in Article 9 (2) (f); [SV] Med undantag för mottagande av de sändningar som nämns i bilaga H, kategori 7 skall tredje stycket inte tillämpas på de tjänster som avses i artikel 9.2 f.

89 COM (2000) 349 def., cit., pag. 13. [EN] “No change is being proposed to Article 9.1 and this leaves the place where the supplier is located as the place of supply for services unless otherwise provided (...)”; [SV] “Ingen ändring föreslås av artikel 9.1. Detta innebär, om inte annat föreskrivs, att den plats där leverantören befinner sig kvarstår som platsen för tillhandahållandet av tjänster (...)”.

*“(...) “tramite mezzi elettronici ” è definita nel terzo comma dell’articolo 9, paragrafo 2, lettera f) e non comprende la fornitura in forma tangibile (ad esempio su CD o DVD) di un contenuto elettronico (...)”<sup>90</sup>.*

*“(...) l’impostazione adottata prevede di modificare l’articolo 9 della sopra citata direttiva, affinché tali prestazioni siano tassate nella Comunità quando sono fornite per l’utilizzo in ambito comunitario e non siano soggette all’IVA nell’UE quando sono rese da un operatore della Comunità per l’utilizzo in ambito extracomunitario”<sup>91</sup>.*

Per quanto riguarda i servizi di telecomunicazioni la proposta di modifica afferma che

*“Non si propongono modifiche per quanto concerne il regime fiscale applicabile ai servizi di telecomunicazioni previsto nella direttiva 1999/59/CE del Consiglio”<sup>92</sup>.*

La proposta conteneva anche tutta una serie di misure tese a facilitare e a semplificare gli adempimenti fiscali a carico delle imprese<sup>93</sup>, come ad esempio l'introduzione di una soglia minima di esenzione dall'imposta per gli operatori di paesi terzi che operano nella Comunità esclusivamente per la fornitura di servizi tramite mezzi elettronici e che non superano la soglia annua di 100000 euro. Tale limite aveva lo scopo specifico di escludere gli operatori extracomunitari molto piccoli o quelli che effettuano forniture occasionali nella Comunità<sup>94</sup>, al fine di agevolare il funzionamento del sistema fiscale e ad evitare

---

90 COM (2000) 349 def., cit., pag. 16. [EN] “The term “by electronic means” is defined in the third sub-paragraph of Article 9 (2) (f). It does not include the delivery in a tangible form (such as on CDs or DVDs) of electronic content (...)”. [SV] “Uttrycket “på elektronisk väg” definieras i artikel 9.2 f tredje stycket. Det omfattar inte leveranser i konkret form (t.ex. på cd- och dvd-skivor) av elektroniskt innehåll (...)”.

91 COM (2000) 349 def., cit., pag. 13. [EN] “The approach taken is to amend Article 9 of the aforementioned Directive so that such transactions are taxed in the Community when they are supplied for consumption within the Community and that, when supplied by a Community operator for consumption outside the Community, they are not subject to EU VAT (...)”; [SV] “Det tillvägagångssätt som har valts är att ändra artikel 9 i detta direktiv, så att sådana tjänster beskattas i gemenskapen om de tillhandahålls för konsumtion inom gemenskapen, men är moms fria i unionen om de tillhandahålls av en näringsidkare i gemenskapen för konsumtion utanför gemenskapen(...)”.

92 COM (2000) 349 def., cit., pag. 14. [EN] “No changes are being proposed in respect of the tax treatment of telecommunications services provided for in Council Directive 1999/59/EC(...)”. [SV] “Inga förändringar föreslås när det gäller den skattemässiga behandling av telekommunikationstjänster som föreskrivs i rådets direktiv 1999/59/EG (...)”.

93 Jones, R., Basu, S., Taxation of Electronic Commerce: A Developing Problem, in International Review Of Law Computers & Technology, Volume 16, n. 1, pagina 47, 2002.

94 Cfr.COM (2000) 349 def., cit., par. 2, pag. 8. [EN] A single registration is envisaged and provision is made for a registration threshold to exclude very small non-Community operators or those making occasional supplies into the Community; [SV] Det planeras att det bara skall behövas en enda momsregistrering och föreskrivs ett tröskelvärde för momsregistrering i syfte att

di gravare con oneri eccessivi lo sviluppo del commercio elettronico internazionale<sup>95</sup>.

Inoltre le modifiche alla territorialità dovevano essere realizzate con un emendamento all'art. 9 paragrafo 2, così da determinare la tassazione dei servizi elettronici nel luogo del consumo<sup>96</sup>. L'espressione "*servizi resi tramite mezzi elettronici*"<sup>97</sup> risultava inoltre sconosciuta all'interno della terminologia dell'IVA. E' stato osservato<sup>98</sup> inoltre come all'interno del testo non viene effettuata nessuna qualificazione del servizio, mentre vengono descritte le modalità con cui tali servizi vengono resi<sup>99</sup> "*tramite mezzi elettronici*"; questa modalità di prestazione del servizio risulta essere quindi l'elemento caratterizzante della transazione.

### **LA PROPOSTA IN SINTESI**

- ◆ Per i servizi prestati da un operatore extra-UE a un cliente UE il luogo di imposizione è all'interno dell'UE, per cui tali servizi s'intendono soggetti a IVA;
- ◆ quando i servizi sono forniti da un operatore UE a un cliente extra-UE, il luogo di imposizione è la sede del cliente, e i servizi non sono soggetti a IVA nell'UE;
- ◆ quando un operatore UE fornisce i servizi a un soggetto passivo in un altro Stato membro, il luogo della prestazione è quello della sede del cliente;
- ◆ quando lo stesso operatore fornisce i servizi a un privato all'interno dell'UE, ovvero a un soggetto passivo nello stesso Stato membro, il luogo della prestazione è quello della sede del fornitore<sup>100</sup>;

---

undanta mycket små näringsidkare utanför gemenskapen eller näringsidkare som bara gör enstaka leveranser till gemenskapen.

95 Cfr.COM (2000) 349 def. (cit.), par. 5.2, pag. 16. [EN] This is essentially a practical measure intended to facilitate the functioning of the tax system and to avoid placing undue burdens on the development of international e-commerce; [SV] Detta är i grunden en praktisk åtgärd i syfte att underlätta skattesystemets funktion och undvika en onödig belastning på den internationella e-handeln.

96 Massbaum, M., Klaus, E., The Proposal for an EC Council Directive Regarding the VAT Arrangements Applicable to Services Supplied by Electronic Means, in Intertax, 2001, Volume 29, Issue 3, pag. 92.

97 Massbaum, M., Klaus, E., op. cit., 2001, pag. 93.

98 Massbaum, M., Klaus, E., op. cit., 2001, pag. 93.

99 Massbaum, M., Klaus, E., op. cit., 2001, pag. 93.

100 COM (2000) 349 def., cit., pag. 16. [EN] "For services supplied by a non-EU operator to an EU customer the place of taxation will be within the EU and accordingly they will be subject to VAT. · when these services are provided by an EU operator to a non-EU customer, the place of taxation will be where the customer is located and they will not be subject to EU VAT. · when an EU operator provides these services to a taxable person (i.e., to another business) in another Member State, the place of

La proposta in questo modo assicura che operatori economici comunitari ed extra comunitari operino sotto le stesse regole in tema di IVA e di territorialità<sup>101</sup>.

## ***LA RISPOSTA DI FRANCIA, SVEZIA E REGNO UNITO***

La prima formulazione della COM(2000) 349 è stata rigettata dal Consiglio europeo nel semestre della presidenza francese dell'Unione europea. La Francia aveva cercato di modificare la proposta originaria obbligando i fornitori extra UE a registrarsi, ai fini IVA, in ogni Stato membro nel quale prestavano i loro servizi. La Commissione evidenziò come tale modifica avrebbe aumentato la complessità degli adempimenti fiscali per tutti gli operatori extra UE<sup>102</sup>.

La Svezia presentò un'altra proposta di modifica nel semestre della sua presidenza (2001), meglio indirizzata a realizzare il principio dell'imposizione in funzione del luogo del consumo effettivo. Inoltre la proposta svedese prevedeva l'applicazione dell'aliquota di volta in volta prevista dalla giurisdizione fiscale dove avveniva l'utilizzazione del servizio<sup>103</sup>. Il Regno Unito, sebbene condividesse i principi comuni della proposta di modifica della Sesta Direttiva IVA, espresse una serie riserve sulle posizioni avanzate dalla Svezia in sede di dibattito: in particolare, nella nota di trasmissione n. 8336/1 del 27 aprile 2001 diretta al gruppo problemi fiscali, affermò con fermezza quelli che riteneva i principi cardine in tema di tassazione di prodotti online:

- a) smaterializzazione del bene venduto online;
- b) imposizione in funzione del Paese in cui avviene il consumo effettivo;
- c) neutralità rispetto all'aspetto concorrenziale;
- d) efficienza e razionalità nell'adozione delle procedure amministrative tali da consentire, per gli Stati membri, la riscossione dell'imposta e, per le

---

supply will be the place where the customer is established. · where the same operator, provides these services to a private individual in the EU, or to a taxable person in the same Member State, the place of supply will be where the supplier is located"; [SV] "För tjänster som tillhandahålls en kund i EU av en näringsidkare utanför EU kommer beskattningsorten att ligga i EU och de kommer följaktligen att vara momspliktiga. · Om dessa tjänster tillhandahålls en kund utanför EU av en näringsidkare i EU kommer beskattningsorten att vara den plats där kunden befinner sig och de kommer inte att vara momspliktiga i EU. · Om dessa tjänster tillhandahålls en skattskyldig person (dvs. ett annat företag) i en annan medlemsstat av en näringsidkare i EU kommer platsen för tillhandahållande att vara den plats där kunden är etablerad. · Om dessa tjänster av samme näringsidkare tillhandahålls en enskild person i EU eller en skattskyldig person i samma medlemsstat kommer platsen för tillhandahållande att vara den plats där leverantören befinner sig".

101 Kok, C., op. cit., 2000, pag. 29.

102 Corabi, G., 2001, op. cit., pag. 13790.

103 Corabi, G., op. cit., 2001, pag.13790.

imprese extra UE, l'adozione di tutte le prescrizioni imposte della normativa comunitaria;

e) uniformità delle basi imponibili sulle quali calcolare l'imposta<sup>104</sup>.

### ***LA RISPOSTA DEL PARLAMENTO EUROPEO***

Nel novembre 2000 il Consiglio di Ecofin suggerì alla Commissione di apportare modifiche al testo<sup>105</sup>. Questo significò sostanzialmente che la proposta fu di fatto bloccata ma non formalmente ritirata.

Il Consiglio confermò i principi espressi in precedenza, e richiese al Gruppo Affari Fiscali di continuare a cercare una soluzione per il problema legato alla

*“(...) identification of traders from third countries that provide services within the Union to non-registered clients”<sup>106</sup>.*

Il giorno dopo l'incontro, il Parlamento europeo, più precisamente la Commissione sugli Affari Economici e Monetari presieduta da Garcia-Margallo Marfin, pubblicò il suo rapporto. Questo approvava la Proposta di Direttiva a condizione che venissero apportate alcune modifiche<sup>107</sup>. Inoltre, suggeriva di portare avanti un sistema di monitoraggio delle implementazioni nazionali teso ad evitare distorsioni nel mercato<sup>108</sup>.

*The European Parliament voted to endorse with amendment by 334 to 102 with 52 abstentions, the text drafted by Mr José Manuel GARCIA-MARGALLO Y MARFIL (EPP/ED, E). The Commission's proposal aims to charge VAT on goods downloaded from the Internet such as books and CD's. It will also apply to broadcasting, including TV subscriptions. The Parliament stipulates that in order to ensure a fair sharing of VAT revenues resulting from transactions between non-EU suppliers registered in one Member*

---

104 Corabi, G., op. cit., 2001, pag.13790.

105 Jones, R., Basu, S., Taxation of Electronic Commerce: A Developing Problem, in International Review of Law Computers & Technology, 2002, Vol. 16, n. 1, pagg. 35,52.

106 Kok, C., op. cit., 2000, pag. 29.

107 Lejeune, I., Boutellis, O., Joostens, M., E-business Taxation – An Evolving Policy Exercise, in VAT Monitor, Jan/Feb, 2001, pag.6.

108 Lejeune, I., Boutellis, O., Joostens, M., op. cit. 2001, pag.6.



*State and non-taxable persons in another Member States, a system of refunds between Member States should be introduced. Also permanent monitoring by the Commission of the state of play as regards implementation of the legislation in the Member States is needed in order to ensure there is no distortion of the market.*<sup>109</sup>

Nel marzo 2001 la Commissione annunciò un accordo per l'adozione della proposta prima della fine dell'anno<sup>110</sup>.

Ancora una volta, non ci fu un generale consenso in merito alla proposta. Il Ministro delle Finanze del Regno Unito fece sapere che il suo paese non avrebbe dato consenso alla proposta di modifica anche se gli altri Paesi avessero ritenuto di dare il loro, dissentendo in materia di tassazione indiretta sul commercio elettronico ed appoggiandosi alla discussione in corso in sede 'OCSE.<sup>111</sup> Nel febbraio 2002<sup>112</sup> fu raggiunto un accordo politico all'interno di Ecofin e una nuova bozza di Direttiva del Consiglio fu preparata nel febbraio del 2002 dal *Council's Working Party on Tax Questions*. La Proposta venne approvata il 7 maggio del 2002.

*Tabella di comparazione tra la Proposta di modifica della Direttiva COM (2000) 349 def. e la Direttiva 2002/38/CE*

	<b>Proposta di Direttiva</b>	<b>Direttiva</b>
Introduzione di nuove forme di imposizione	No	No
Classificazione delle operazioni telematiche quali prestazioni di servizi	Si	SI
Previsione del regime particolare	Si	SI
Previsione della soglia di esenzione	Si qualora la fornitura di servizi elettronici non superi la soglia annua di 100.000 EUR.	No

109 Parlamento Europeo, T5-0573/2000 del 14/12/2000, Documento disponibile all'indirizzo <http://www.europarl.europa.eu/oeil/FindByProcnum.do?lang=2&procnum=CNS/2000/0148>

110 Commission tax strategy - FAQ, MEMO/01/193, Brussels, 23rd May 2001, Documento disponibile all'indirizzo <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/01/193&format=HTML&aged=1&language=en&guiLanguage=en>

111 Jones, R., Basu, S., op. cit., 2002, pag. 47.

112 Hinnekens, L., An update overview of the European Vat rules concerning electric commerce, in Ec Tax Review, 2002

Applicazione dell'aliquota ordinaria per i servizi elettronici	Si	SI
Individuazione dell'aliquota ordinaria da applicare	Stato Membro dove si è registrato il fornitore	Stato membro dove è localizzato il committente
Possibilità di applicare la aliquota ridotta ai servizi radiotelevisivi	Si	Si
Servizi radiotelevisivi accomunati ai fini della territorialità ai servizi prestati tramite mezzi elettronici	Si	No
Adozione del criterio della "residenza" per i servizi elettronici	Si	Si
Adozione del criterio della residenza per i servizi radiotelevisivi	Si	No
Modifiche all'art. 9, paragrafo 1	No	No
Adozione obbligatoria del criterio dell'effettivo uso ed impiego per i servizi di radio televisione	No	Si

## ***LA DIRETTIVA 2002/38/CE APPLICABILE AI SERVIZI DI RADIODIFFUSIONE E DI TELEVISIONE E A DETERMINATI SERVIZI PRESTATI TRAMITE MEZZI ELETTRONICI***

### **L'AMBITO TEMPORALE DELLA DIRETTIVA**

La Direttiva 2002/38/CE del Consiglio viene adottata il 7 maggio del 2002, modificando temporaneamente la Direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda il regime di imposta sul valore aggiunto<sup>113</sup>. Il legislatore comunitario evidenzia nella stessa epigrafe il carattere transitorio e temporale della modifica, la quale

---

<sup>113</sup> Direttiva 2002/38/CE del Consiglio, del 7 maggio 2002, che modifica temporaneamente la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda il regime di imposta sul valore aggiunto applicabile ai servizi di radiodiffusione e di televisione e a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici. GU L 128 del 15.5.2002, pagg. 41–44. [EN] Council Directive 2002/38/EC of 7 May 2002 amending and amending temporarily Directive 77/388/EEC as regards the value added tax arrangements applicable to radio and television broadcasting services and certain electronically supplied services. OJ L 128, 15.5.2002, p. 41–44; [SV] Rådets direktiv 2002/38/EG av den 7 maj 2002 om ändring och ändring för begränsad tid av direktiv 77/388/EEG vad gäller mervärdesskatteordningen för radio- och televisionssändningar samt vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg. EGT L 128, 15.5.2002, s. 41–44

inizialmente prevedeva un periodo di validità di tre anni a decorrere dal 1 luglio 2003<sup>114</sup>, data ultima di applicazione da parte degli Stati membri. Oggi, l'ambito temporale della modifica è stato esteso fino al 31 dicembre 2008<sup>115</sup> sulla base del dettato della Direttiva 2006/138/CE<sup>116</sup>.

Già nel giugno 2006 era stata emanata la Direttiva 2006/58/CE del Consiglio<sup>117</sup> con la quale era stato inizialmente prorogato il termine di validità della Direttiva 2002/38/CE fino al 31 dicembre 2006<sup>118</sup>. Ma la Direttiva 2006/112/CE<sup>119</sup> del Consiglio, datata 28 novembre 2006, ha ribadito l'ambito temporale di validità delle (originarie) disposizioni fino al 31 dicembre 2006. Infine, la Direttiva 2006/138/CE ha ampliato quest'ambito temporale fino al 31

---

114 Direttiva 2002/38/CE, Articolo 4. L'articolo 1 si applica per un periodo di tre anni a decorrere dal 1o luglio 2003. [EN] "Article 4 - Article 1 shall apply for a period of three years starting from 1 July 2003 (...); [SV] "Artikel 4 Artikel 1 skall tillämpas under en period på tre år från och med den 1 juli 2003 (...)"

115 Secondo considerando della Direttiva 2006/138/CE. [EN] "It has not yet been possible to adopt provisions on the place of supply of services and on a more general electronic mechanism. Considering that the legal situation and the facts which justified the extension until 31 December 2006 have not changed and to avoid a temporary gap in the value added tax arrangements for radio and television broadcasting services and certain electronically supplied services, those arrangements should continue to apply until 31 December 2008 (...); [SV] "Det har ännu inte varit möjligt att anta bestämmelser om platsen för tillhandahållande av tjänster och om ett mer allmänt system för elektroniska tjänster. Med hänsyn till att det rättsliga läget och att de sakförhållanden som motiverade förlängningen till och med den 31 december 2006 inte har ändrats och för att undvika en tillfällig lucka i mervärdesskatteordningen för radio- och televisionssändningar samt vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg bör den ordningen fortsätta att gälla fram till och med den 31 december 2008(...)"

116 Direttiva 2006/138/CE del Consiglio, del 19 dicembre 2006, che modifica la direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto relativamente al periodo di applicazione del regime di imposta sul valore aggiunto applicabile ai servizi di radiodiffusione e di televisione e a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici. GU L 384 del 29.12.2006, pagg. 92–93. [EN] Council Directive 2006/138/EC of 19 December 2006 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the period of application of the value added tax arrangements applicable to radio and television broadcasting services and certain electronically supplied services. OJ L 384, 29.12.2006, p. 92–93; [SV] Rådets direktiv 2006/138/EG av den 19 december 2006 om ändring av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt vad beträffar tillämpningsperioden för mervärdesskatteordningen för radio- och televisionssändningar samt vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg. EUT L 384, 29.12.2006, s. 92–93.

117 Direttiva 2006/58/CE del Consiglio, del 27 giugno 2006, che modifica la direttiva 2002/38/CE relativamente al periodo di applicazione del regime di imposta sul valore aggiunto applicabile ai servizi di radiodiffusione e di televisione e a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici. GU L 174 del 28.6.2006, pagg. 5–6. [EN] Council Directive 2006/58/EC of 27 June 2006 amending Council Directive 2002/38/EC as regards the period of application of the value added tax arrangements applicable to radio and television broadcasting services and certain electronically supplied services. OJ L 174, 28.6.2006, p. 5–6. [SV] Rådets direktiv 2006/58/EG av den 27 juni 2006 om ändring av rådets direktiv 2002/38/EG vad gäller tillämpningsperioden för mervärdesskatteordningen för radio- och televisionssändningar samt vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg. EUT L 174, 28.6.2006, s. 5–6.

118 Sesto considerando della Direttiva 2006/58/CE. [EN] "In the light of the adoption of such broadened measures in the short or medium term, and of the findings of the abovementioned review procedure, it is appropriate that, in the interests of the proper functioning of the internal market and in order to ensure the continued elimination of distortion, the provisions applicable to radio and television broadcasting services and certain electronically supplied services as provided for in Article 1 of Directive 2002/38/EC should continue to apply until 31 December 2006 (...); [SV] "Mot bakgrund av antagandet av sådana mer omfattande bestämmelser på kort eller medellång sikt och med beaktande av resultaten av ovan nämnda översynsförande är det lämpligt, med hänsyn till att den inre marknaden skall fungera väl och i syfte att garantera att snedvridning även i fortsättningen elimineras, att de bestämmelser som tillämpas på radio- och televisionssändningar och vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg i enlighet med artikel 1 i direktiv 2002/38/EG fortsätter att gälla till och med den 31 december 2006 (...)"

119 Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, Gazzetta ufficiale n. L 347 del 11/12/2006 pag. 1 – 118. [EN] Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, Official Journal L 347, 11/12/2006 P. 1 – 118; [SV] Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, UT L 347, 11.12.2006, s. 1–118.

dicembre 2008. Come si può leggere nei documenti preparatori COM (2006) 739 def.<sup>120</sup>, la modifica proposta non ha valore sostanziale ma di semplice proroga<sup>121</sup> delle disposizioni già previste nella Direttiva 2002/38/CE affinché questa possa rimanere in vigore fino al 31 dicembre 2008.

A questo fine risulta essere determinante la COM(2006) 210 def.<sup>122</sup>. La relazione espone in maniera dettagliata le ragioni per le quali le misure devono continuare ad essere applicate, delineando in particolare come abbiano effettivamente raggiunto il loro obiettivo iniziale<sup>123</sup>. La Comunicazione spiega come le modifiche apportate nel 2003 siano state assorbite, diano adito a ben pochi problemi e come un'interruzione del regime fiscale, con il ritorno alla situazione precedente al 2003, non sarebbe benvenuta in questo momento, né per gli operatori né per le amministrazioni tributarie<sup>124</sup>.

*“Le preoccupazioni che erano emerse (...) al momento dell’attuazione della direttiva (...) in merito alle difficoltà amministrative e di rispetto delle sue disposizioni che avrebbero incontrato le società extraeuropee che offrono servizi elettronici nella Comunità (...) non erano così gravi come inizialmente temuto”<sup>125</sup>.*

---

120 COM(2006) 739 definitivo, Proposta di Direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 2002/38/CE del Consiglio relativamente al periodo di applicazione del regime di imposta sul valore aggiunto applicabile ai servizi di radiodiffusione e di televisione e a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici. [EN] COM(2006) 739 final, Proposal for a Council Directive amending Council Directive 2002/38/EC as regards the period of application of the value added tax arrangements applicable to radio and television broadcasting services and certain electronically supplied services; [SV] KOM (2006) 739 slutlig, Förslag till Rådets direktiv om ändring av direktiv 2002/38/EG vad beträffar tillämpningsperioden för mervärdesskatteordningen för radio- och televisionssändningar samt vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg.

121 COM(2006) 739 definitivo, pag. 3. [EN] “(...) is a simple extension of the existing provisions in Directive 2002/38/EC so that they remain in force until the end of 2008. (...)”; [SV] “(...) Det rör sig om en enkel förlängning av de befintliga bestämmelserna i direktiv 2002/38/EG för att de skall kunna fortsätta att gälla till och med utgången av 2008 (...)”.

122 COM (2006) 210 def., Proposta di Direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 2002/38/CE relativamente al periodo di applicazione del regime di imposta sul valore aggiunto applicabile ai servizi di radiodiffusione e di televisione e a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici. [EN] COM (2006) 210 final., Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending directive 2002/38/EC as regards the period of application of the value added tax arrangements applicable to radio and television broadcasting services and certain electronically supplied services; [SV] KOM (2006) 210 slutlig, Förslag till RÅDETS DIREKTIV om ändring av direktiv 2002/38/EG vad beträffar tillämpningsperioden för mervärdesskatteordningen för radio- och televisionssändningar samt vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg.

123 COM(2006) 739 definitivo, pag. 2. [EN] “On 15 May 2006, the Commission adopted the required report to the Council as well as a proposal temporarily extending the validity of Council Directive 2002/38/EC until 31 December 2008. The report sets out in some detail the reasons why these measures should continue in operation, outlining in particular the successful manner in which they achieved their original objective.(...)”. [SV] “Den 15 maj 2006 antog kommissionen den begärda rapporten till rådet liksom ett förslag om att tillfälligt förlänga giltighetstiden för rådets direktiv 2002/38/EG till och med den 31 december 2008. I rapporten anges närmare skälen till varför dessa åtgärder bör fortsätta att gälla och beskrivs särskilt hur framgångsrikt de uppnått sitt ursprungliga syfte (...)”.

124 COM(2006) 210 definitivo, pag. 12. [EN] “The 2003 changes are now well settled and present little problem to the industry. A disruptive change in the tax regime, such as a reversion to the pre-2003 situation, would not be a welcome move at this time, neither for operators nor for tax administrations (...)”; [SV] “Ändringarna från 2003 är nu inarbetade och innebär inga större problem för branschen. En abrupt förändring av skattesystemet, exempelvis en återgång till situationen före 2003, skulle inte välkomnas vid denna tidpunkt, varken av aktörerna eller av skatteförvaltningarna (...)”.

125 COM(2006) 210 definitivo, pag. 12. [EN] “When the Directive was implemented, concerns were expressed about the

Inoltre,

*“(...) il prolungamento proposto consentirà di allineare il regime speciale per gli operatori non stabiliti al regime più generale dello sportello unico”<sup>126 127</sup>.*

## LE FINALITÀ DELLA DIRETTIVA

All'interno della Direttiva 2002/38/CE sono contenute e riportate le motivazioni che hanno condotto alla modifica della Sesta Direttiva. Nel primo considerando viene evidenziata l'inadeguatezza delle norme vigenti in materia di IVA per i servizi di radiodiffusione e di televisione e i servizi prestati tramite mezzi elettronici allo scopo di tassare la totalità di tali servizi il cui consumo avvenga all'interno della Comunità e per impedire distorsioni di concorrenza in questo settore<sup>128</sup>. Il secondo considerando si dedica ad evidenziare come sia il corretto funzionamento del mercato interno che richieda l'eliminazione di tali distorsioni e l'introduzione di nuove norme armonizzate per questa categoria di attività. La nuova normativa non si applica sui servizi prestati a titolo non oneroso.<sup>129</sup>

## L'AMBITO TERRITORIALE E OGGETTIVO DELLA DIRETTIVA (RINVIO)

Il testo non va a modificare il criterio generale della territorialità posto all'art. 9, paragrafo 1, che situa l'operazione nel luogo in cui è localizzato il

---

administrative and compliance difficulties for non-European companies selling eservices into the Community. Time has shown that these were not as burdensome as some at first envisaged (...); [SV] “När direktivet genomfördes framfördes farhågor om administrativa svårigheter och svårigheter med efterlevnaden för företag som inte var etablerade i gemenskapen men som sålde sina e-tjänster här. Tiden har visat att de inte varit så betydande som först befarades (...)”.

126 Tiralongo, G., Unione europea: la nuova Iva dei servizi, ne il fisco n. 9 del 28 febbraio 2005, pag. 1-1309.

127 COM(2006) 210 definitivo, pag. 18. [EN] “The extension being proposed will allow for alignment of the special scheme for non-established operators with the more general One Stop Scheme (...)”; [SV] “Med den föreslagna förlängningen kan man anpassa den särskilda ordningen för icke-etablerade aktörer till den mer allmänna ordningen med en enda kontaktpunkt. (...)”.

128 [EN] “The rules currently applicable to VAT on radio and television broadcasting services and on electronically supplied services, under Article 9 of the sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment(4), are inadequate for taxing such services consumed within the Community and for preventing distortions of competition in this area (...)”; [SV] “De bestämmelser som för närvarande är tillämpliga på mervärdesskatt på radio- och televisionssändningar samt tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg enligt artikel 9 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund(4) är otillräckliga när det gäller att beskatta sådana tjänster i de fall de konsumeras inom gemenskapen och för att förhindra snedvridning av konkurrensen på detta område (...)”.

129 [EN] “In the interests of the proper functioning of the internal market, such distortions should be eliminated and new harmonised rules introduced for this type of activity. Action should be taken to ensure, in particular, that such services where effected for consideration and consumed by customers established in the Community are taxed in the Community and are not taxed if consumed outside the Community (...)”; [SV] “För att den inre marknaden skall fungera väl bör en sådan snedvridning undanröjas och nya harmoniserade bestämmelser införas för denna typ av verksamhet. Åtgärder bör vidtas för att särskilt sörja för att ovan nämnda typ av tjänster som utförs mot ersättning och konsumeras av kunder som är etablerade i gemenskapen beskattas i gemenskapen och att de inte beskattas om de konsumeras utanför gemenskapen (...)”.

prestatore, *che continua ad applicarsi salvo espressa disposizione specifica*<sup>130</sup>. La Direttiva 2002/38/CE modifica i criteri di territorialità per i servizi di radiodiffusione e di televisione e per determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici per sottoporli ad imposizione nel luogo del beneficiario dei servizi<sup>131</sup>.

Allo scopo sono stati introdotti all'art. 9, paragrafo 2 lett. e) della Sesta Direttiva due ulteriori trattini<sup>132</sup>: quello relativo ai servizi di radiodiffusione e di televisione e quello dedicato ai servizi prestati tramite mezzi elettronici, inter alia quelli di cui all'allegato L<sup>133134</sup>. Quest'ultimo elemento introduce un cambiamento rispetto a quanto era stato indicato originariamente nella Proposta, là dove l'espressione "prestazione tramite mezzi elettronici" indicava anche la diffusione televisiva ai sensi della direttiva CEE/89/552 e la radiodiffusione<sup>135</sup>: i servizi prestati tramite mezzi elettronici e i servizi di radiodiffusione e di televisione sono menzionati in due punti differenti del testo e seguono regole differenti in relazione alla territorialità.

L'art. 9, paragrafo 2 lett.e) non disciplina però specificamente l'ipotesi della operazione posta in essere da prestatori extra UE nei confronti di un soggetto non passivo comunitario: tale ipotesi viene trattata specificamente dall'art. 1, paragrafo 1 lett. b) e dall'art. 1, paragrafo 1 lett. d), i quali prevedono due

---

130 Monti, A., op. cit., 2003, pag. 160.

131 Così afferma il terzo considerando. [EN] "To this end, radio and television broadcasting services and electronically supplied services provided from third countries to persons established in the Community or from the Community to recipients established in third countries should be taxed at the place of the recipient of the services. (...)"; [SV] "Radio- och televisionssändningar samt tjänster som på elektronisk väg tillhandahålls personer som är etablerade i gemenskapen från tredje land eller mottagare som är etablerade i tredje land från gemenskapen bör beskattas på den plats där mottagaren av tjänsterna befinner sig (...)".

132 Rinaldi, R., in AA. VV., Lo Stato della Fiscalità nell'Unione Europea, L'Esperienza e l'Efficacia dell'Armonizzazione, Università di Bologna "Alma Mater Studiorum", a cura di Di Pietro, A., Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento per le politiche Fiscali, Ufficio Comunicazione Istituzionale, 2003, pag. 221.

133 Art. 1, lettera a) della Direttiva. [EN] "Article 9: (a) in paragraph (2)(e), a comma shall replace the final full stop and the following indents shall be added: "- radio and television broadcasting services, - electronically supplied services, inter alia, those described in Annex L (...)"; [SV] "I artikel 9: a) I punkt 2 e skall ett kommatecken ersätta den sista punkten och följande strecksatser läggas till: "- radio- och televisionssändningar, - sådana tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg, bland annat de som beskrivs i bilaga L (...)".

134 L'Allegato L specifica inoltre: "Il solo fatto che il fornitore di un servizio e il suo cliente comunichino per posta elettronica, non implica che il servizio fornito sia un servizio elettronico ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 2, lettera e), ultimo trattino"; [EN] Where the supplier of a service and his customer communicate via electronic mail, this shall not of itself mean that the service performed is an electronic service within the meaning of the last indent of Article 9(2)(e); [SV] Om en person som tillhandahåller en tjänst och hans kund kommunicerar via e-post skall detta inte i sig betyda att den utförda tjänsten är en elektronisk tjänst i den mening som avses i sista strecksatsen i artikel 9.2 e.

135 COM (2000) 349 def. (cit.), Cfr. art. 1 della Proposta di Direttiva del Consiglio. [EN] For the purpose of this Article the term "supply by electronic means" shall mean a transmission sent initially and received at its destination by means of equipment for the processing (including digital compression) and storage of data, and entirely transmitted, conveyed and received by wire, by radio, by optical means or by other electronic means, including television broadcasting within the meaning of Directive EEC/89/552 and radio broadcasting; [SV] Vid tillämpningen av denna artikel skall uttrycket "tillhandahållande på elektronisk väg" avse en överföring som initialt sänds iväg och tas emot på destinationsorten med hjälp av utrustning för behandling (däribland digital kompression) och lagring av data, och som i sin helhet överförs och tas emot via tråd, radio, optiska eller andra elektroniska medel, inbegripet TV-sändningar enligt direktiv 89/552/EEG och radiosändningar.

soluzioni specifiche<sup>136</sup>, la prima per i servizi elettronici, la seconda per i servizi di telecomunicazioni e di radiodiffusione e di televisione.

Mentre l'art. 1, paragrafo 1 lett. b) introduce al paragrafo 2 dell'art. 9 la lettera f), la quale localizza l'operazione in base al luogo in cui la persona che non è soggetto passivo è stabilita, domiciliata o abitualmente residente, la lett. d) amplia la portata del paragrafo 4 estendendo la previsione non solo alle prestazioni di servizi di telecomunicazioni ma anche alle prestazioni di radiodiffusione e di televisione di cui al paragrafo 2, lettera e), rendendo quindi obbligatoria l'applicazione dell'art. 9, paragrafo 3, lettera b), che prevede la localizzazione dell'operazione all'interno del paese qualora l'effettiva utilizzazione e l'effettivo impiego abbiano ivi luogo.

Le deroghe stabiliscono che le operazioni aventi ad oggetto servizi prestati tramite mezzi elettronici effettuate da operatori extracomunitari a favore di clienti comunitari, sia soggetti passivi che non, siano da assoggettare ad IVA<sup>137</sup>, contrariamente a quanto invece disposto per le operazioni poste in essere da operatori comunitari con clienti non localizzati all'interno dell'Unione, per le quali, attraverso le modifiche apportate all'art. 9 della Sesta Direttiva, non viene a realizzarsi il presupposto territoriale<sup>138</sup>. Nel caso in cui l'operazione avvenga tra operatori economici l'imposta sarà a carico del committente attraverso il meccanismo dell'autofattura previsto dall'art. 21 della Sesta Direttiva<sup>139</sup>. Mentre nel caso in cui l'operazione sia diretta ad un soggetto non passivo, l'applicazione dell'imposta sarà a carico del prestatore<sup>140</sup>.

## **IL REGIME PARTICOLARE PER I SOGGETTI PASSIVI NON STABILITI NELL'UNIONE**

### **EUROPEA: MODIFICHE RISPETTO ALLA PROPOSTA DI DIRETTIVA**

Al fine di facilitare l'adempimento dei loro obblighi fiscali, agli operatori che forniscono servizi tramite mezzi elettronici non stabiliti sul territorio di Stati membri e che non devono esservi altrimenti identificati a fini fiscali, viene prevista l'applicazione di un regime particolare, secondo il quale qualora prestino servizi a soggetti che non sono soggetti passivi all'interno dell'Unione possono optare per l'identificazione in uno Stato membro<sup>141</sup>. In particolare l'art.

---

136 Vedasi in tal senso Monti, A., op. cit., 2003, pag. 163.

137 Garbarini, C., Commercio elettronico e imposta sul Valore Aggiunto, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3, 2003, pag. 490.

138 Garbarini, C., op. cit., 2003, pag. 490.

139 Garbarini, C., op. cit., 2003, pag. 491.

140 Per una trattazione nel dettaglio, cfr. il capitolo relativo alla territorialità della prestazione dei servizi di comunicazione.

141 Quinto considerando della Direttiva. [EN] "To facilitate compliance with fiscal obligations by operators providing electronically supplied services, who are neither established nor required to be identified for tax purposes within the Community, a special scheme should be established. In applying this scheme any operator supplying such services by

1, paragrafo 3, novellando l'art. 26 quater della Sesta Direttiva, stabilisce un regime particolare opzionale ed adotta misure intese all'attuazione di un meccanismo elettronico adeguato, su base non discriminatoria, per il calcolo, la dichiarazione, la riscossione e l'assegnazione degli introiti fiscali sui servizi prestati tramite mezzi elettronici con imposizione nel luogo di consumo<sup>142</sup>.

Questo regime particolare si indirizza ai soggetti passivi non stabiliti all'interno della Comunità che prestano servizi elettronici a soggetti residenti all'interno della Comunità che non siano soggetti passivi<sup>143</sup>. L'art. 1, paragrafo 3, lett. a) delimita l'ambito di applicazione soggettivo<sup>144</sup> affermando come tale regime sia indirizzato al soggetto passivo non stabilito, definito dalla stessa Direttiva come colui che

*“che non ha fissato la sede della propria attività economica né ha costituito un centro di attività stabile nel territorio della Comunità né è tenuto altrimenti ad identificarsi a fini fiscali”<sup>145</sup>.*

Il regime è applicabile indipendentemente dall'ammontare delle operazioni effettuate annualmente, ponendo una differenziazione rispetto a quanto stabilito originariamente dalla Proposta della Direttiva nella quale era previsto una specifica ipotesi di esclusione per gli operatori extra comunitari, non tenuti ad identificarsi qualora avessero svolto operazioni di commercio elettronico per un ammontare non eccedente la soglia dei 100.000 euro.

---

electronic means to non-taxable persons within the Community, may, if he is not otherwise identified for tax purposes within the Community, opt for identification in a single Member State (...); [SV] “För att göra det lättare för aktörer som tillhandahåller tjänster på elektronisk väg och som varken är etablerade eller måste registreras för skatteändamål inom gemenskapen, att fullgöra sina skattemässiga skyldigheter bör en särskild ordning inrättas. Genom att tillämpa denna ordning får varje aktör som tillhandahåller icke skattskyldiga personer inom gemenskapen sådana tjänster på elektronisk väg, välja att registreras i en enda medlemsstat, om han inte på annat sätt har registrerats för skatteändamål inom gemenskapen (...).”

142 Cfr. in tal senso l'art. 5 della Direttiva. [IT] “Il Consiglio, in base a una relazione presentata dalla Commissione, riesamina le disposizioni dell'articolo 1 della presente direttiva anteriormente al 30 giugno 2006 e, conformemente all'articolo 93 del trattato, adotta misure intese all'attuazione di un meccanismo elettronico adeguato, su base non discriminatoria per il calcolo, la dichiarazione, la riscossione e l'assegnazione degli introiti fiscali sui servizi prestati tramite mezzi elettronici con imposizione nel luogo di consumo o, se lo ritiene necessario per motivi pratici, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, proroga il periodo di cui all'articolo 4”; [SV] “Rådet skall på grundval av en rapport från kommissionen se över bestämmelserna i artikel 1 i detta direktiv före den 30 juni 2006 och skall antingen i enlighet med artikel 93 i fördraget besluta om åtgärder för en lämplig elektronisk mekanism på icke-diskriminerande grund för att påföra, deklarerar, uppbära och fördela skatteintäkter på elektroniska tjänster med beskattning på konsumtionsplatsen, eller om så anses nödvändigt av praktiska skäl, på grundval av ett förslag från kommissionen genom enhälligt beslut förlänga den period som nämns i artikel 4”.

143 Adonnino, P., in Enciclopedia giuridica Treccani, voce Internet, diritto tributario, 2002, pag. 9.

144 Adonnino, P., op. cit., 2002, pag. 9.

145 Cfr. l'art. 1, punto A, 3 lett. a) della Direttiva. [EN] “(‘non-established taxable person’ means a taxable person who has neither established his business nor has a fixed establishment within the territory of the Community and who is not otherwise required to be identified for tax purposes under Article 22”; [SV] “(‘icke-etablerad skattskyldig person: en skattskyldig person som varken har etablerat sin rörelse eller har något fast driftställe inom gemenskapens territorium, och som inte på annat sätt måste registreras för skatteändamål enligt artikel 22”.



Questa scelta fu criticata<sup>146</sup> in quanto un efficace controllo di questo valore soglia si presentava complesso, specialmente nel caso di un soggetto passivo che presti servizi elettronici a consumatori stabiliti in differenti Stati membri: la sua eliminazione dal testo della Direttiva è stata quindi commentata positivamente da più parti<sup>147</sup>.

La Direttiva inoltre delimita anche l'ambito oggettivo<sup>148</sup> di tale regime, stabilendo che debba applicarsi soltanto a quei soggetti che effettuano operazioni di servizi elettronici.

La scelta dello Stato membro nel quale effettuare la registrazione è lasciata all'operatore ed è completamente discrezionale<sup>149</sup> e non influenza l'aliquota applicabile alle operazioni poste in essere da tale operatore dopo la registrazione. L'aliquota applicabile non dipende infatti dallo Stato membro di registrazione ma dall'aliquota IVA prevista dalla normativa dello Stato in cui è avviene il consumo<sup>150</sup>. L'imposta viene versata allo Stato membro di identificazione del prestatore, che successivamente provvede a versare allo stato membro di residenza del committente in base ad un meccanismo di compensazione<sup>151</sup>.

La scelta di un unico stato dove effettuare l'identificazione si pone come un elemento di semplificazione per l'operatore<sup>152</sup>. Ai fini dell'identificazione il soggetto passivo non stabilito dovrà presentare una dichiarazione che dimostri la sua posizione di soggetto passivo non stabilito in nessun altro Stato membro: a seguito di tale dichiarazione, l'Amministrazione finanziaria comunica al richiedente un numero di identificazione<sup>153</sup>. Inoltre l'operatore deve comunicare per via elettronica allo stato di identificazione il proprio nome o codice identificativo, l'indirizzo postale ed elettronico, siti web, codice fiscale di registrazione nel proprio stato di residenza, e deve inoltre effettuare una apposita comunicazione nel caso si abbiano variazioni post registrazione,

---

146 Massbaum, M., Klaus, E., op. cit. 2001, pag. 96.

147 Come rilevato da Garbarini, C., op. cit., 2003. Cfr. in particolare la nota 22, pag. 492.

148 Adonnino, P., op. cit., 2002, pag. 9.

149 Adonnino, P., op. cit., 2002, pag. 9.

150 Adonnino, P., op. cit., 2004, pagg. 819..

151 Mercurio V., Brevi considerazioni sull'applicazione dell'iva alle attività di commercio elettronico dopo il d.lgs. n.273 del 2003. Diritto e pratica tributaria, fasc. 2, 2005, pag. 380

152 Celli, R., Ferraguto, A., La disciplina IVA in ambito UE delle operazioni di commercio elettronico diretto, ne il fisco n. 45, dicembre 2002, pag. 7171.

153 Mercurio V., op. cit., 2005, pag. 380, il quale fa rilevare anche (nota 26) come lo schema di dichiarazione e le altre modalità operative richieste per l'assolvimento degli adempimenti stabiliti da tale regime sono stati fissati per l'Italia dall'Agenzia delle Entrate con provvedimento direttoriale 8 ottobre 2003.

soprattutto nel caso in cui queste potenzialmente incidano od impediscono l'applicazione del regime particolare<sup>154</sup>.

Lo Stato membro di identificazione esclude il soggetto passivo non stabilito dal registro di identificazione se:

1. notifica di non fornire più servizi elettronici; o
2. si può altrimenti presupporre che le sue attività soggette a imposizione siano cessate; o
3. non soddisfa più i requisiti necessari per avvalersi del regime particolare; oppure
4. persiste nel non osservare le norme relative al regime particolare<sup>155</sup>.

Il soggetto passivo non stabilito presenta allo Stato membro di identificazione, per via elettronica, una dichiarazione dell'imposta sul valore aggiunto per ogni trimestre civile, indipendentemente dal fatto che un servizio elettronico sia stato o no fornito. La dichiarazione è presentata entro 20 giorni dal termine del periodo di riferimento a cui la dichiarazione si riferisce. Nella liquidazione trimestrale non deve essere detratta l'IVA assolta sugli acquisti<sup>156</sup>: a tal fine l'imposta potrà essere recuperata con apposita istanza di rimborso da

---

154 Di Pace, M., Commercio elettronico: verso una nuova regolamentazione dell'IIVA, *ne il fisco*, n. 28, luglio 2002, pag. 4482.

155 Così stabilisce l'art. 1, punto B, n. 4 della Direttiva. [EN] "The Member State of identification shall exclude the non-established taxable person from the identification register if: (a) he notifies that he no longer supplies electronic services, or (b) it otherwise can be assumed that his taxable activities have ended, or (c) he no longer fulfils the requirements necessary to be allowed to use the special scheme, or (d) he persistently fails to comply with the rules concerning the special scheme"; [SV] "Registreringsmedlemsstaten skall stryka den icke-etablerade skattskyldiga personen ur registret om a) han anmäler att han inte längre tillhandahåller elektroniska tjänster eller b) det på annat sätt kan antas att hans skattepliktiga verksamhet har avslutats eller c) han inte längre uppfyller de nödvändiga kraven för att få använda den särskilda ordningen eller d) han ständigt bryter mot reglerna i den särskilda ordningen".

156 Così stabilisce l'art. 1, punto B, n.8 della Direttiva. [EN] "Notwithstanding Article 1(1) of Directive 86/560/EEC, the non-established taxable person making use of this special scheme shall, instead of making deductions under Article 17(2) of this Directive, be granted a refund according to Directive 86/560/EEC. Articles 2(2), 2(3) and 4(2) of Directive 86/560/EEC shall not apply to the refund related to electronic supplies covered by this special scheme"; [SV] "Trots vad som sägs i artikel 1.1 i direktiv 86/560/EEG skall de icke-etablerade skattskyldiga personer som utnyttjar denna särskilda ordning, i stället för att göra avdrag i enlighet med artikel 17.2 i det här direktivet, beviljas återbetalning i enlighet med direktiv 86/560/EEG. Artikel 2.2 och 2.3 samt artikel 4.2 i direktiv 86/560/EEG gäller inte återbetalning avseende de elektroniska tjänster som omfattas av denna särskilda ordning".

presentarsi ai sensi della Direttiva 86/560/CEE<sup>157</sup> (d'ora in poi tredicesima Direttiva) ai singoli stati in cui l'imposta è stata pagata.

La dichiarazione dell'Imposta sul Valore Aggiunto contiene il numero di identificazione, e per ogni Stato membro di consumo in cui è dovuta l'imposta, il valore totale, meno l'imposta sul valore aggiunto, delle forniture di servizi elettronici per il periodo di riferimento e l'importo totale dell'imposta corrispondente. Sono altresì indicate le aliquote applicabili e l'importo totale dell'imposta dovuta<sup>158</sup>.

La dichiarazione dell'imposta sul valore aggiunto deve essere effettuata in euro. Gli Stati membri che non hanno adottato l'euro possono esigere che la dichiarazione dell'imposta sia effettuata nelle loro valute nazionali<sup>159</sup>. Il soggetto passivo non stabilito paga l'imposta sul valore aggiunto al momento della presentazione della dichiarazione. Il pagamento è effettuato su un conto bancario denominato in euro, indicato dallo Stato membro di identificazione. Gli Stati membri che non hanno adottato l'euro possono esigere che il pagamento sia effettuato su un conto bancario denominato nella propria valuta<sup>160</sup>. Il soggetto passivo non stabilito conserva una documentazione delle transazioni effettuate nel quadro di questo regime particolare sufficientemente dettagliata per consentire all'amministrazione fiscale dello Stato membro di consumo di verificare la correttezza della dichiarazione dell'imposta sul valore

---

157 Tredicesima direttiva 86/560/CEE del Consiglio del 17 novembre 1986 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Modalità di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti nel territorio della Comunità. GU L 326 del 21.11.1986, pagg. 40-41. [EN] "Thirteenth Council Directive 86/560/EEC of 17 November 1986 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Arrangements for the refund of value added tax to taxable persons not established in Community territory. OJ L 326, 21.11.1986, p. 40-41"; [SV] "Rådets trettonde direktiv 86/560/EEG av den 17 november 1986 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter - Regler om återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade i gemenskapens territorium. EGT L 326, 21.11.1986, s. 40-41".

158 Così stabilisce l'art. 1, punto B, n. 5 della Direttiva. [EN] "The non-established taxable person shall submit by electronic means to the Member State of identification a value added tax return for each calendar quarter whether or not electronic services have been supplied. The return shall be submitted within 20 days following the end of the reporting period to which the return refers. The value added tax return shall set out the identification number and, for each Member State of consumption where tax has become due, the total value, less value added tax, of supplies of electronic services for the reporting period and total amount of the corresponding tax. The applicable tax rates and the total tax due shall also be indicated"; [SV] "De icke-etablerade skattskyldiga personerna skall på elektronisk väg till registreringsmedlemsstaten inge en mervärdesskattedeklaration för varje kalenderkvartal oberoende av om en elektronisk tjänst har tillhandahållits eller ej. Deklarationen skall inges inom 20 dagar efter utgången av den rapporteringsperiod som deklarationen avser. Mervärdesskattedeklarationen skall innehålla registreringsnumret och, för varje konsumtionsmedlemsstat där skatt skall betalas, det totala värdet, minus mervärdesskatt, på de tillhandahållna elektroniska tjänsterna under rapporteringsperioden och det totala beloppet på motsvarande skatt. Tillämpliga skattesatser och den totala skatten skall också anges".

159 Così stabilisce l'art. 1 punto B, n. 6 della Direttiva. [EN] "The value added tax return shall be made in euro. Member States which have not adopted the euro may require the tax return to be made in their national currencies"; [SV] "Mervärdesskattedeklarationen skall göras i euro. De medlemsstater som inte har antagit euron får begära att deklarationen görs i deras nationella valuta".

160 Così stabilisce l'art. 1 punto B, n. 7 della Direttiva. [EN] "The non-established taxable person shall pay the value added tax when submitting the return. Payment shall be made to a bank account designated in euro, designated by the Member State of identification"; [SV] "De icke-etablerade skattskyldiga personerna skall betala mervärdesskatten samtidigt som deklarationen inges. Betalningen skall göras till ett bankkonto i euro, som har angetts av registreringsmedlemsstaten".

aggiunto di cui al punto 5. Tale documentazione deve essere fornita elettronicamente, su richiesta, allo Stato membro di identificazione e allo Stato membro di consumo ed essere conservata per un periodo di dieci anni a partire dalla fine dell'anno in cui la transazione è stata effettuata<sup>161</sup>.

Tutte le procedure relative alla registrazione e alla presentazione delle dichiarazioni fiscali possono essere effettuate per via elettronica<sup>162</sup>.

### ***LE OPERAZIONI ECONOMICHE EFFETTUATE DALLO STATO DI IDENTIFICAZIONE***

Il regime particolare si ricollega alle disposizioni del Regolamento n. 792/2002/CE<sup>163</sup> che ha modificato temporaneamente il Regolamento n. 218/92/CEE<sup>164</sup>. Attraverso il Regolamento n. 792/2002/CE è stato disposto un ampliamento dell'ambito applicativo del sistema comune per lo scambio di informazioni sulle transazioni intracomunitarie di cui all'art. 6 del Regolamento 218/92/CEE<sup>165</sup>, prevedendo un implementazione delle procedure per lo scambio tramite mezzi elettronici di dati relativi all'applicazione dell'IVA sulle transazioni intracomunitarie e sui servizi prestati tramite mezzi elettronici. Le Amministrazioni fiscali devono assicurare la possibilità, per l'operatore di servizi prestati tramite mezzi elettronici di verificare, per via telematica, la validità del numero di identificazione IVA fornito dal committente. Il Regolamento n. 792/2002/CE prevede inoltre che le procedure di scambio di

---

161 Così stabilisce l'art. 1, punto B, n. 9 della Direttiva. [EN] "The non-established taxable person shall keep records of the transactions covered by this special scheme in sufficient detail to enable the tax administration of the Member State of consumption to determine that the value added tax return referred to in paragraph 5 is correct. These records should be made available electronically on request to the Member State of identification and to the Member State of consumption. These records shall be maintained for a period of 10 years from the end of the year when the transaction was carried out"; [SV] "De icke-etablerade skattskyldiga personerna skall föra så detaljerade räkenskaper över de transaktioner som omfattas av denna särskilda ordning att konsumtionsmedlemsstatens skatteförvaltning kan avgöra om den mervärdesskattedeklaration som avses i punkt 5 är korrekt. Dessa räkenskaper skall på begäran göras tillgängliga på elektronisk väg för registreringsmedlemsstaten och för konsumtionsmedlemsstaten. Räkenskaperna skall bevaras i tio år efter utgången av det år då transaktionen genomfördes".

162 Rosa, L., la tassazione ai fini IVA del commercio elettronico, in *Bollettino Tributario*, n. 20, 2002, pag. 1465.

163 Regolamento (CE) n. 792/2002 del Consiglio, del 7 maggio 2002, che modifica temporaneamente il regolamento (CEE) n. 218/92 concernente la cooperazione amministrativa nel settore delle imposte indirette (IVA) con riferimento a delle misure aggiuntive in materia di commercio elettronico. GU L 128 del 15.5.2002, pagg. 1-3. [EN] Council Regulation (EC) No 792/2002 of 7 May 2002 amending temporarily Regulation (EEC) No 218/92 on administrative cooperation in the field of indirect taxation (VAT) as regards additional measures regarding electronic commerce. OJ L 128, 15.5.2002, p. 1-3; [SV] Rådets förordning (EG) nr 792/2002 av den 7 maj 2002 om ändring för en begränsad tid av förordning (EEG) nr 218/92 om administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning (mervärdesskatt) när det gäller ytterligare åtgärder för elektronisk handel. EGT L 128, 15.5.2002, s. 1-3.

164 Regolamento (CEE) n. 218/92 del Consiglio, del 27 gennaio 1992, concernente la cooperazione amministrativa nel settore delle imposte indirette (IVA). GU L 24 dell' 1.2.1992, pagg. 1-5. [EN] Council Regulation (EEC) No 218/92 of 27 January 1992 on administrative cooperation in the field of indirect taxation (VAT). OJ L 24, 1.2.1992, p. 1-5; [SV] Rådets förordning (EEG) nr 218/92 av den 27 januari 1992 om administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning (mervärdesskatt). BEGT L 24, 1.2.1992, s. 1-5.

165 Garbarini, C., op. cit., 2003, pag. 497.

informazioni tramite mezzi elettronici siano applicabili anche per le operazioni di commercio elettronico diretto. Inoltre gli operatori che prestano servizi tramite mezzi elettronici potranno effettuare per via telematica le varie formalità previste dal regime particolare dalla Direttiva 2002/38/CE<sup>166</sup>.

Tale Regolamento è rimasto in vigore fino al 31 dicembre 2003. Dal 1 gennaio 2004 è in vigore il nuovo Regolamento del Consiglio d'Europa n. 1798/2003 del 7 ottobre 2003<sup>167</sup>. Tale normativa ha agito su due livelli: da una parte sono state integrate alcune previsioni del Regolamento n. 218/92 provvedendo nel contempo alla sua totale abrogazione, mentre dall'altra parte è stata dettata una disciplina autonoma per il particolare regime previsto dall'art. 26-quater della Direttiva<sup>168</sup>. Senza volere entrare nel merito e nell'analisi delle disposizioni relative alla cooperazione amministrativa degli Stati in materia d'Imposta sul Valore Aggiunto, in quanto l'argomento esula dal tema di questa ricerca, si tratterà l'argomento in maniera da fare risaltare i punti critici delle disposizioni per relazionarle alle problematiche specifiche dei servizi prestati tramite mezzi elettronici.

Gli artt. 28 e segg. del Regolamento n. 1798/2003/CE dettano disposizioni in merito al regime particolare di cui all'art. 26 quater. In particolare viene disposto che le informazioni dell'operatore economico devono essere presentate sotto forma elettronica allo Stato di identificazione. Mentre quest'ultimo deve trasmetterle sempre per via elettronica, alle competenti autorità degli altri Stati membri entro dieci giorni dalla fine del mese in cui l'informazione è pervenuta dal soggetto passivo non stabilito. Inoltre sempre con le stesse modalità dovranno essere comunicate tutte le successive variazioni, compresa la eventuale esclusione del soggetto passivo non stabilito dal registro di identificazione. Dovranno essere comunicate anche le informazioni che consentano di collegare i pagamenti alle relative dichiarazioni trimestrali. Lo Stato di identificazione, nel caso di versamento dell'imposta, deve provvedere affinché il pagamento sia ripartito agli Stati membri in proporzione all'imposta dovuta per ciascuno di essi, provvedendo nel contempo ad informare per via elettronica le autorità competenti degli Stati membri di consumo. Questi, a loro volta, devono notificare per via elettronica alle competenti autorità degli Stati

---

<sup>166</sup> Garbarini, C., op. cit., 2003, pag. 490.

<sup>167</sup> Regolamento (CE) n. 1798/2003 del Consiglio, del 7 ottobre 2003, relativo alla cooperazione amministrativa in materia d'imposta sul valore aggiunto e che abroga il regolamento (CEE) n. 218/92. GU L 264 del 15.10.2003, pagg. 1-11. [EN] Council Regulation (EC) No 1798/2003 of 7 October 2003 on administrative cooperation in the field of value added tax and repealing Regulation (EEC) No 218/92. OJ L 264, 15.10.2003, p. 1-11; [SV] Rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003 om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt och om upphävande av förordning (EEG) nr 218/92. EUT L 264, 15.10.2003, s. 1-11.

<sup>168</sup> Successivamente, con il Regolamento n. 1925/2004/CE, sono state fissate alcune modalità attuative con cui gestire tali scambi. Cfr. Tagliafierro, F., Tagliafierro, L., Le nuove disposizioni comunitarie per la lotta alla frode Iva, ne il fisco n. 11, marzo 2005, pag. 1600.

membri i pertinenti numeri di conto bancario per l'accredito dei pagamenti effettuati<sup>169</sup>. La dottrina<sup>170</sup> ha presentato delle ulteriori critiche in merito all'operatività del Regolamento n. 1798/2003/CE in quanto il soggetto passivo non stabilito che effettua delle operazioni a soggetti che non siano soggetti passivi senza prima effettuare la procedura di identificazione, il meccanismo predisposto non raggiunge il suo obiettivo. La finalità del Regolamento viene raggiunta soltanto in presenza almeno dell'adempimento iniziale, per cui nelle ipotesi più gravi, manca lo strumento necessario per la individuazione delle truffe fiscali<sup>171</sup>.

### **SPUNTI CRITICI AL REGIME PARTICOLARE**

La scelta operata dalla Direttiva ha suscitato delle critiche<sup>172</sup> in quanto l'operatore non stabilito che vuole operare in ambito comunitario deve identificarsi in uno Stato membro coincidente con quello dove ha effettuato la prima transazione all'interno dell'UE. Come detto sopra la aliquota applicabile non dipende dallo Stato dove è stata effettuata la registrazione ma dallo Stato dove si trova il consumatore finale del bene venduto. La dottrina<sup>173</sup> nel rappresentare la difficoltà dello schema del regime particolare effettua un esempio: se un operatore americano si identifica in Francia, in quanto in tale paese ha effettuato la sua prima operazione applicando a questa la corrispondente aliquota francese, e successivamente vende dei servizi in Italia applicando la relativa aliquota IVA italiana, e poi ancora in Belgio, o in Svezia e così via. L'operatore successivamente quando presenterà in Francia (ovvero al paese di identificazione) la dichiarazione dove verranno esposte le transazioni effettuate queste dovranno essere distinte stato per stato con la corrispettiva aliquota che è stata applicata, poi dovrà procedere a pagare al paese di identificazione le imposte che sono state incassate, le quali dovranno essere ripartite e restituite ai vari Stati membri interessati, sulla base di quanto dichiarato dall'operatore stesso. A questo punto emergono alcuni anelli deboli dello schema: il primo riguarda la complessità<sup>174</sup> della relativa operazione posta in capo all'operatore non residente. Il prestatore extra comunitario dovrà quindi conoscere bene non solo la normativa e le condizioni poste dallo stato di registrazione, ma anche la legislazione di 27 differenti Stati membri (non è difficile l'ipotesi che un operatore extra comunitario preli servizi elettronici in

---

169 Capolupo, S., Iva: commercio elettronico, fatturazione elettronica e microfilmatura ottica. Una vera rivoluzione, ne il fisco n. 15, aprile 2004, pag. 2197.

170 Capolupo, S., op. cit., 2004, pag. 2197.

171 Capolupo, S., op. cit., 2004, pag. 2197.

172 De Luca, A., Iva e commercio elettronico, in Dialoghi di Diritto Tributario, 2004, n. 11, pag. 1593 e segg.

173 De Luca, A., op. cit., 2004, pag. 1593 e segg.

174 Ivanson, J., Why the EU VAT and E-commerce Directive does not work, in International tax review, n. 9, 2003, pag. 28 e 29.

tutti gli Stati membri). Per prestare servizi in ambito comunitario sarà quindi necessario conoscere 27 differenti normative, ponendo in questo modo il prestatore nella condizione di essere obbligato a conoscere una intricata serie di adempimenti legati a 27 stati differenti.

Il secondo punto riguarda l'incombenza del controllo della correttezza dell'aliquota applicata cui sono deputati gli stati dove è presentata la dichiarazione. Questa problematica risulta direttamente correlata al controllo sulla reale residenza del consumatore residenza che stabilisce la aliquota che deve essere applicata alla transazione, non si può certamente delegare un tale tipo di controllo all'operatore. La Direttiva prevede la possibilità di un controllo da parte dei Paesi destinatari del servizio sulla base del registro predisposto dall'operatore. Altri autori evidenziano la necessità di regole idonee a garantire la veridicità delle dichiarazioni del compratore dal momento in cui risulta difficoltoso esercitare un effettivo controllo sulla residenza del consumatore finale a cui si legano le differenti aliquote da applicare<sup>175</sup>. Infine non bisogna dimenticare che specialmente per le piccole imprese tale regime particolare può rappresentare un costo che potrebbe spingere le piccole imprese ad ignorare quindi totalmente il regime<sup>176</sup> dal momento in cui la Direttiva non contiene nessuna previsione in relazione alle conseguenze dell'inosservanza delle norme relative al regime speciale e alla esclusione di un soggetto che continui ad operare prestazioni<sup>177</sup>. Altri autori<sup>178</sup> proprio con riferimento all'incidenza dei costi hanno rilevato come sebbene la Direttiva teoricamente stabilisca che il paese dove effettuare la identificazione deve essere il paese dove si è effettuata la prima transazione, però l'operatore potrebbe porre in essere una operazione fittizia, con il fine specifico di registrarsi in un paese dell'Unione europea con una bassa aliquota fiscale. Inoltre gli operatori extracomunitari potrebbero scegliere di non registrarsi in nessuno Stato membro, in quanto la registrazione non è una condizione atta ad impedire ai privati consumatori di accedere ai suoi servizi.

La dottrina<sup>179</sup> ha espresso notevoli dubbi sul meccanismo della Direttiva che non riconosce al soggetto passivo non stabilito di dedurre l'IVA assolta sugli acquisiti in base all'art. 17, paragrafo 2<sup>180</sup> della Sesta Direttiva. L'art. 17,

---

175 De Marco, S., Il "regime speciale" nell'e-commerce B2C: quali controlli, ne il fisco, n. 6, febbraio 2006, pag. 879

176 Jensen, P., Vat levied on digital sales within EU, in *International Tax Journal*, n. 1, 2004, pag. 5

177 Raviola, D., Commercio elettronico: scenario economico e legislazione tributaria dell'Unione europea, ne il fisco n. 36, ottobre 2002, pag. 5755.

178 De Marco, S., op. cit., 2006, pag. 879

179 Terra, B., op. cit., 2003, pag. 425.

180 Cfr. l'art. 17, primo e secondo paragrafo della Sesta Direttiva i quali stabiliscono che: 1 Il diritto a deduzione nasce quando l' imposta deducibile diventa esigibile. 2 Nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall' imposta di cui è debitore (...). [EN] "1. The right to deduct shall arise at the time when the deductible tax becomes chargeable. 2. In so far as the goods and services are used for the purposes of his

paragrafo 1 della Sesta Direttiva dispone che il diritto alla deduzione nasce quando l'imposta diventa esigibile. Un soggetto passivo non stabilito, deve presentare la dichiarazione IVA, come qualsiasi altro operatore che sia registrato. Come regola generale un operatore qualora sia stabilito in uno Stato membro o anche solamente registrato può dedurre l'IVA sugli acquisti quando compila la dichiarazione IVA. Di conseguenza i soggetti passivi non stabiliti che utilizzano il regime particolare subiscono un trattamento diversificato rispetto agli altri operatori economici<sup>181</sup>. La motivazione di questo differente ed anche peggiorativo trattamento fiscale potrebbe essere ricercato nel fatto che lo Stato membro di identificazione non richiede al soggetto passivo non stabilito che si identifica presso di lui la nomina di un rappresentante fiscale ai fini di utilizzare il regime particolare. Ma è anche vero che vi sono Stati membri che non richiedono la nomina di un rappresentante fiscale negli altri casi. Alcuni autori<sup>182</sup> affermano che il diniego all'utilizzo di una immediata deduzione sia contrario allo spirito dell'art. 17, paragrafo 1 della Sesta Direttiva ed inoltre sia un trattamento discriminatorio fintanto che ad altri soggetti passivi non stabiliti non sia richiesta, in alcuni Stati membri, la nomina di un rappresentante fiscale ma posseggono comunque un diritto immediato alla deduzione dell'IVA quando compilano la dichiarazione IVA. La richiesta di rimborso effettuata in base alla 13 Direttiva implica dei tempi di attesa notevolmente superiori i ritardi e le attese possono andare da un tempo che va da un minimo di sei mesi ad un anno, mentre in alcuni stati potrebbe essere necessario un tempo di attesa che può arrivare anche a più di due anni<sup>183</sup>

Come visto la Direttiva in alcune condizioni (modifica dell'attività, cessazione dell'attività etc.) dispone che gli Stati membri devono potere escludere l'operatore da tale schema. Da queste parole potrebbe derivare una certa discrezionalità per lo Stato membro interessato di continuare ad utilizzare il regime particolare, comunque la lettura specifica dell'art. 26 quater non suscita lo stesso dubbio. La dottrina<sup>184</sup> dubita che le disposizioni del regime particolare siano abbastanza invitanti per essere osservate dai soggetti passivi non stabiliti, piuttosto la soluzione di stabilirsi in uno stato con una bassa aliquota Iva sia la soluzione più preferibile. A riguardo si rinvia al Capitolo che tratta specificamente delle aliquote applicabili ai servizi di comunicazione, dove verrà affrontato specificamente il tema.

---

taxable transactions, the taxable person shall be entitled to deduct from the tax which he is liable to pay (...); [SV]

“Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet. 2. I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala (...)”.

181 Terra, B., op. cit., 2003, pag 425.

182 Terra, B., op. cit., 2003, pag 428.

183 Dermott, Mc, Will and Emery, Vat and e-commerce directive. All'indirizzo <http://www.mwe.com/> (accesso del 03/11/2006).

184 Terra, B., op. cit., 2003, pag 428



La Commissione Europea<sup>185</sup> ha rilevato come le disposizioni dell'articolo 26 quarter le quali prevedono la conservazione della documentazione e la possibilità di verifica da parte dell'amministrazione fiscale, da parte degli operatori non sono state segnalate difficoltà a soddisfare tali obblighi e neppure le amministrazioni tributarie non hanno apparentemente incontrato problemi nel verificare la correttezza delle dichiarazioni dell'imposta sul valore aggiunto presentate a titolo del regime speciale.

La mancanza di segnalazioni di problemi da parte delle amministrazioni finanziarie deve essere letto alla luce del fatto che non vi sono elementi indicanti un ricorso sistematico a tali disposizioni da parte degli Stati membri. La Commissione sostanzialmente segnala una mancanza di utilizzo di uno strumento apprestato dalla normativa da parte degli Stati membri, evidenziando quindi una certa "impreparazione ed inadeguatezza degli Stati".

#### **L'ALiquota APPLICABILE AI SERVIZI PRESTATI TRAMITE MEZZI ELETTRONICI**

##### **(RINVIO)**

La Direttiva 2002/38/CE prevede, inoltre, l'inapplicabilità alle operazioni di commercio elettronico delle aliquote ridotte di cui all'art. 12, paragrafo 3, lett. a) della Sesta Direttiva<sup>186</sup>, mentre di converso dispone per l'applicabilità dell'aliquota normale. Qui è importante sottolineare come la scelta adottata in sede di Direttiva sia differente rispetto alla scelta fatta precedentemente in sede di Proposta: la scelta dello Stato membro nel quale è stata effettuata la registrazione non determina l'aliquota ordinaria che deve essere applicata ai servizi elettronici. Il prestatore extra UE dovrà invece applicare la normale aliquota Iva stabilita dallo Stato in cui è localizzato il committente<sup>187</sup>.

---

185 Cfr. Com (2006) 210 def., op. cit., par. 3.8, pag. 17. [EN] "For non-established operators, Article 26c.B(9) of the Sixth Directive on record keeping and access to records reflects the reality that they will not have an establishment in the EU (...) The absence of reported problems on the part of administrations should perhaps be read against the reality that there is no evidence to suggest that these provisions have yet been used on a systematic basis by Member States"; [SV] "För icke-etablerade aktörer speglar artikel 26c B.9 i det sjätte direktivet om räkenskaper och tillgång till räkenskaper det faktum att de inte har något driftsställe i EU (...) Det finns inga inrapporterade problem från skatteförvaltningarna, men detta bör kanske ses mot bakgrund av att det inte finns något som tyder på att medlemsstaterna systematiskt tillämpat dessa bestämmelser".

186 Per una ampia trattazione, si rinvia al capitolo sull'argomento.

187 Garbarini, C., op. cit., 2003., pag. 492.

## QUALIFICAZIONE DEI SERVIZI DI COMUNICAZIONE

### ***I SERVIZI PRESTATI TRAMITE MEZZI ELETTRONICI, I SERVIZI DI TELEVISIONE, I SERVIZI DI TELECOMUNICAZIONE***

Come diremo in seguito più dettagliatamente nel capitolo dedicato alla territorialità dell'imposta dei servizi di comunicazione (servizi prestati tramite mezzi elettronici, servizi di radiodiffusione e di televisione e di telecomunicazione), essendo menzionati in punti differenti della Sesta Direttiva questi seguono regole diverse in merito alla territorialità. Questo si riflette, ampliandosi, anche all'interno dei testi IVA dei singoli Stati e pone un problema di corretta individuazione e classificazione. Ma quale la differenza, la linea di demarcazione, tra servizi elettronici, servizi di radio-televisione, e servizi di telecomunicazione ai fini del loro trattamento IVA?

Risulta facile osservare come il discorso sia tutt'altro che semplice, e come il problema risieda essenzialmente nella distinzione e differenziazione di tali servizi di comunicazione. Molto spesso risulta difficile distinguere tra servizi elettronici rientranti nel campo di applicazione della Direttiva e servizi elettronici, ad esempio forniti attraverso telefoni cellulari, per i quali si applica la regolamentazione sulle telecomunicazioni<sup>1</sup>. Ci si chiede quindi se sia corretto mantenere regole diversificate.

---

<sup>1</sup> Parlamento Europeo, Commissione per i problemi economici e monetari. Procedura di codecisione. Relazione I. sulla proposta di regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio che modifica il regolamento (CEE) 218/92 del Consiglio concernente la cooperazione amministrativa nel settore delle imposte indirette (IVA) (COM (2000) 0349 - C5-0298/2000 - 2000/0147 (COD)); II. sulla proposta di direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda il regime di imposta sul valore aggiunto applicabile a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici (COM (2000) 0349 - C5-0467/2000 - 2000/0148 (CNS)) - Commissione per i problemi economici e monetari, pagina 21. [EN] Committee on Economic and Monetary Affairs. Codecision procedure. Report on I. the proposal for a European and Council regulation amending Regulation (EEC) No 218/92 on administrative co-operation in the field of indirect taxation (VAT) (COM(2000) 349 - C5-0298/2000 - 2000/0147 COD); and II. the proposal for a Council directive amending Directive 77/388/EEC as regards the value added tax arrangements applicable to certain services supplied by electronic mean (COM(2000) 349 - C5-0467/2000 - 2000/0148(CNS)) - Committee on Economic and Monetary Affairs; [SV] Betänkande I. om förslaget till Europaparlamentets och rådets förordning om ändring av förordning (EEG) nr 218/92 om administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning (mervärdesskatt) (KOM(2000)0348 - C5-0298/2000 - 2000/0147(COD)) och II. om förslaget till rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG vad gäller mervärdesskatteordningen för vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg (COM(2000)0349 - C5-0467/2000 - 2000/0148(CNS)) - utskottet för ekonomi och valutafrågor. Il testo riporta: [EN] "How can a line be drawn between electronic services falling under this directive and electronic services rendered through mobile telephones, where telecommunication regulations apply?"; [SV] "Hur kan man skilja mellan elektroniska tjänster som faller under detta direktiv och elektroniska tjänster som är åtkomliga via mobiltelefoner, där bestämmelserna för telekommunikation gäller?"

## **LA CLASSIFICAZIONE COMUNITARIA DEI SERVIZI DI COMUNICAZIONE TELECOMUNICAZIONI**

Con la Direttiva 1999/59/CE il legislatore comunitario effettuò una qualificazione dei servizi di telecomunicazione. All'interno dell'art. 9, paragrafo 2 lett. e) della Sesta Direttiva fu aggiunto un ulteriore trattino contenente la definizione di servizi di telecomunicazione:

*“Sono considerate prestazioni di servizi di telecomunicazioni le prestazioni di servizi che rendono possibile la trasmissione, l'emissione o la ricezione di segnali, scritti, immagini e suoni o informazioni di qualsiasi natura via filo, per radio, tramite mezzi ottici o altri mezzi elettromagnetici, ivi compresa la cessione e la concessione, ad esse connesse, di un diritto di utilizzazione a infrastrutture per la trasmissione, l'emissione o la ricezione. Ai sensi della presente disposizione è considerata come facente parte di una prestazione di servizi di telecomunicazioni anche la messa a disposizione dell'accesso a reti globali di informazioni (...)”<sup>2</sup>.*

La definizione che si rinviene all'interno della Sesta direttiva ne riprende una precedente contenuta nella Direttiva 90/387/CE<sup>3</sup>. Qui era specificato come nella definizione di servizi di telecomunicazione non devono essere ricompresi i servizi di radiodiffusione e di televisione<sup>4</sup>: l'art. 2, paragrafo 4, mantiene infatti separati i servizi di telecomunicazione e quelli di televisione.

- 
- 2 Art. 9, paragrafo 2, lett. e) 10 trattino. [EN] “Telecommunications services shall be deemed to be services relating to the transmission, emission or reception of signals, writing, images and sounds or information of any nature by wire, radio, optical or other electromagnetic systems, including the related transfer or assignment of the right to use capacity for such transmission, emission or reception. Telecommunications services within the meaning of this provision shall also include provision of access to global information networks”; [SV] “Telekommunikationstjänster” avses tjänster för överföring, sändning eller mottagning av signaler, text, bilder och ljud eller information av vilket slag som helst via tråd, radio, optiska eller andra elektromagnetiska medel, inbegripet överlåtelse och upplåtelse i samband härmed av rätten att nyttja kapacitet för sådan överföring, sändning eller mottagning. Med telekommunikationstjänster enligt denna bestämmelse avses även tillhandahållande av tillgång till globala informationsnät”.
- 3 Direttiva 90/387/CEE del Consiglio, del 28 giugno 1990, sull'istituzione del mercato interno per i servizi delle telecomunicazioni mediante la realizzazione della fornitura di una rete aperta di telecomunicazioni. GU L 192 del 24 luglio 1990, pagg. 1-9; [EN] Council Directive 90/387/EEC of 28 July 1990 on the establishment of the internal market for telecommunications services through the implementation of open network provisions. OJ L 192, 24.7.1990, p. 1-9; [SV] Rådets direktiv 90/387/EEG av den 28 juni 1990 om upprättandet av den inre marknaden för teletjänster genom att tillhandahålla öppna nät. EGT L 192, 24-7-1990, s. 1-9.
- 4 Terra, B., J.M., Bulk, G., C., Telecommunication, Tangible Property? Trying to come to grips with VAT and telecom is akin to trying to get your hands around a piece of jelly, in Vat Monitor, n. 6, 1996, pag. 323, 324.

*“Ai fini della presente direttiva, si intende per: «servizi di telecomunicazioni», i servizi la cui fornitura consiste totalmente o parzialmente nella trasmissione e nell'instradamento di segnali su una rete di telecomunicazioni mediante procedimenti di telecomunicazioni, ad eccezione della radiodiffusione e della televisione”<sup>5</sup>.*

L'importanza di questa distinzione diverrà evidente parlando delle qualificazioni effettuate dai legislatori nazionali dei servizi di telecomunicazione, per verificarne il relativo grado di armonizzazione.

La qualificazione contenuta all'interno dell'art. 9.2 lett. e) della Sesta Direttiva ha come base la definizione che venne stabilita dall'Unione internazionale per le telecomunicazioni<sup>6</sup> in occasione del Congresso Mondiale che si tenne a Melbourne, Australia, nel 1988. Tale definizione viene considerata valida a livello internazionale<sup>7</sup>. Nella Convenzione<sup>8</sup> venne stabilito che *telecommunication* è

*“Any transmission, emission or reception of signs, signals, writing, images and sounds or intelligence of any nature by wire, radio, optical or other electromagnetic systems”<sup>9</sup>.*

La classificazione di telecomunicazioni resa in sede comunitaria non procede ad effettuare distinzioni tra telecomunicazioni tra operatori che prestano servizi ad altri operatori, e quindi tra vendite che vengono effettuate all'ingrosso, e vendite invece che vengono effettuate al dettaglio: entrambe sono ricomprese. Tale mancata previsione e distinzione può causare problemi applicativi in termini di tassazione ai fini IVA, in quanto, come si vedrà più specificamente

---

5 [EN]'telecommunications services' means services whose provision consists wholly or partly in the transmission and routing of signals on a telecommunications network by means of telecommunications processes, with the exception of radio broadcasting and television; [SV]"Teletjänster": tjänster vars tillhandahållande helt eller delvis består av sändning och styrning av signaler i ett telenät med hjälp av telekommunikationsprocesser med undantag av rundradiosändning och television.

6 Unione Internazionale delle Telecomunicazioni, <http://www.itu.int>

7 La Commissione partecipa alla attività dell'Unione Internazionale per le telecomunicazioni e l'Unione europea è tra i firmatari dell'atto: "For the Federal Republic of Germany, Belgium, Denmark, Spain, France, Greece, Ireland, Italy, Luxembourg, Portugal, the Kingdom of the Netherlands, the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland. (...) In signing the Final Acts of the World Administrative Telegraph and Telephone Conference (Melbourne, 1988), the Delegations of the above-mentioned Members of the Union, being Member States of the European Economic Community, declare that these States will apply the International Telecommunication Regulations in accordance with their obligations under the Treaty establishing the European Economic Community."

8 Final Acts of the World Administrative Telegraph and Telephone Conference, Melbourne (AU) 1988, (WATTC-88), International Telecommunication Regulations, consultabile all'indirizzo <http://www.itu.int/ITU-T/itr/files/ITR-e.doc>

9 Art. 2, Definitions

trattando della territorialità, per i servizi di telecomunicazioni rientranti all'interno della previsione dell'art. 9, paragrafo 4 della Sesta Direttiva, risulta determinante il luogo dell'effettiva utilizzazione e dell'effettivo impiego.

## SERVIZI TELEVISIVI

La qualificazione di programma televisivo a livello comunitario si rinviene all'interno della Direttiva 89/552/CE<sup>10</sup>. L'art. 1 afferma che

*“Ai fini della presente direttiva: a) per trasmissione televisiva si intende la trasmissione, via cavo o via etere, nonché la trasmissione via satellite, in forma non codificata o codificata, di programmi televisivi destinati al pubblico. Il termine suddetto comprende la comunicazione di programmi effettuata tra le imprese ai fini della ritrasmissione al pubblico. La suddetta nozione non comprende invece i servizi di comunicazione che forniscono informazioni specifiche o altri messaggi su richiesta individuale, come la telecopiatura, le banche elettroniche di dati e servizi analoghi (...)”<sup>11</sup>.*

Tale Direttiva viene espressamente richiamata anche ai fini dell'IVA all'interno della Proposta di Direttiva del Consiglio che modifica la Direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda il regime di Imposta sul Valore Aggiunto applicabile a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici<sup>12</sup>.

La definizione comunitaria è chiara e non sembra poter generare problemi applicativi. Si è però affermato<sup>13</sup> che la radiodiffusione ed i servizi di televisione

---

10 Direttiva 89/552/CEE del Consiglio, del 3 ottobre 1989, relativa al coordinamento di determinate disposizioni legislative, regolamentari e amministrative degli Stati Membri concernenti l'esercizio delle attività televisive Gazzetta ufficiale n. L 298 del 17/10/1989 pag. 23 – 30. [EN] Council Directive 89/552/EEC of 3 October 1989 on the coordination of certain provisions laid down by Law, Regulation or Administrative Action in Member States concerning the pursuit of television broadcasting activities. Official Journal L 298 , 17/10/1989 P. 23 – 30; [SV] Rådets direktiv 89/552/EEG av den 3 oktober 1989 om samordning av vissa bestämmelser som fastställts i medlemsstaternas lagar och andra författningar om utförandet av sändningsverksamhet för television Europeiska gemenskapernas officiella tidning nr L 298 , 17/10/1989 s. 23 – 30.

11 [EN] “For the purpose of this Directive: (a) 'television broadcasting' means the initial transmission by wire or over the air, including that by satellite, in unencoded or encoded form, of television programmes intended for reception by the public. It includes the communication of programmes between undertakings with a view to their being relayed to the public. It does not include communication services providing items of information or other messages on individual demand such as telecopying, electronic data banks and other similar services”; [SV] “I detta direktiv avses med: a) TV-sändning: den ursprungliga överföringen av TV-program avsedda för mottagning av allmänheten, per tråd eller genom luften inklusive överföring via satellit, i okodad eller kodad form. Den innefattar överföring av program mellan företag för vidareförmedling till allmänheten. Den innefattar inte kommunikationstjänster som tillhandahåller data eller andra meddelanden som efterfrågas individuellt såsom telefax, databaser och andra liknande tjänster”

12 COM (2000) 349 def., cit.

13 Pullino, E., Il commercio elettronico e l'IVA, Cap. 4, Aspetti oggettivi del commercio elettronico, allegato n. 27 a il fisco n. 41

possano anch'essi rientrare all'interno della nozione di telecomunicazione, in quanto la frequente sovrapposizione tra servizi di telecomunicazione e servizi on-line (di e-commerce diretto) non permette nella pratica<sup>14</sup> una certa separazione tra i differenti servizi di comunicazione, di telecomunicazione e prestati tramite mezzi elettronici.

La Corte di Giustizia è stata quindi investita, Causa C-89/04 (*Mediakabel BV contro Commissariaat voor de Media*)<sup>15</sup>, della questione di tracciare la distinzione tra servizio di trasmissione televisiva e servizio della società dell'informazione. Il caso oggetto di pronunciamento riguardava una società olandese, *Mediakabel*, che offriva ai propri clienti abbonati un servizio che consentiva di ricevere, grazie ad un decodificatore ed ad una carta elettronica, alcuni programmi televisivi in aggiunta a quelli trasmessi dalla società erogante il servizio. Secondo l'autorità dei Paesi Bassi incaricata di effettuare controlli, *Commissariaat voor de Media*, tale servizio costituiva servizio di trasmissione televisiva. Secondo invece la società erogante il servizio costituiva servizio interattivo fornito su richiesta individuale, che rientrerebbe nella categoria dei servizi della società dell'informazione e quindi svincolato dal controllo dell'autorità incaricata di effettuare controlli sui programmi televisivi.

La Corte di Giustizia ha affermato<sup>16</sup> che un servizio rientra nella nozione di trasmissione televisiva prevista dalla Direttiva europea se consiste nella trasmissione di programmi televisivi destinati al pubblico, quindi ad un numero indeterminato di telespettatori ai quali sono trasmesse le stesse immagini in un medesimo momento: la tecnica di trasmissione delle immagini non rappresenta un elemento determinante nell'ambito di tale classificazione. La Corte di Giustizia richiama in sentenza sia la Direttiva 89/552/CE<sup>17</sup> sia la Direttiva

---

del 10 novembre 2003. Il documento è disponibile anche su [fisconline](#).

- 14 Freedman, J. M., Taxation of telecommunications and e-commerce: borders - what borders ? , in *Tax planning international review* - London. - Vol. 29 (2002), no. 8 ; p. 19
- 15 Sentenza della Corte di Giustizia del 2 giugno 2005, *Mediakabel BV contro Commissariaat voor de Media*, Causa C-89/04, Raccolta della giurisprudenza 2005 pagina I-4891 [EN] Judgment of the Court of 2 June 2005, *Mediakabel BV v Commissariaat voor de Media*, Case C-89/04, European Court reports 2005 Page I-4891 [SV] Domstolens dom den 2 juni 2005, *Mediakabel BV mot Commissariaat voor de Media*, Mål C-89/04, Rättsfallssamling 2005 s. I-4891
- 16 Così i punti 28, 29 della motivazione della sentenza. [EN] A service constitutes television broadcasting' if it consists of initial transmission of television programmes intended for reception by the public. First, the Court notes that the manner in which images are transmitted is not a determining factor in that assessment; [SV] En tjänst omfattas av begreppet TV-sändning om den utgör en ursprunglig överföring av TV-program avsedd för mottagning av allmänheten. Först och främst skall det anges att den teknik som används för att överföra bilder inte är avgörande för denna bedömning.
- 17 Direttiva 89/552/CEE del Consiglio, del 3 ottobre 1989, relativa al coordinamento di determinate disposizioni legislative, regolamentari e amministrative degli Stati Membri concernenti l'esercizio delle attività televisive. GU L 298 del 17.10.1989, pagg. 23-30. [EN] Council Directive 89/552/EEC of 3 October 1989 on the coordination of certain provisions laid down by Law, Regulation or Administrative Action in Member States concerning the pursuit of television broadcasting activities. OJ L 298, 17.10.1989, p. 23-30; [SV] Rådets direktiv 89/552/EEG av den 3 oktober 1989 om samordning av vissa bestämmelser som fastställts i medlemsstaternas lagar och andra författningar om utförandet av sändningsverksamhet för television. EGT L 298, 17.10.1989, s. 23-30.

98/34/CE<sup>18</sup>, affermando che nella prima, art. 1, viene definito il concetto di trasmissione televisiva:

*“Ai fini della presente direttiva: a) per trasmissione televisiva si intende la trasmissione, via cavo o via etere, nonché la trasmissione via satellite, in forma non codificata o codificata, di programmi televisivi destinati al pubblico. Il termine suddetto comprende la comunicazione di programmi effettuata tra le imprese ai fini della ritrasmissione al pubblico. La suddetta nozione non comprende invece i servizi di comunicazione che forniscono informazioni specifiche o altri messaggi su richiesta individuale, come la telecopiatura, le banche elettroniche di dati e servizi analoghi (...)”*<sup>19</sup>.

Similmente<sup>20</sup>, per quanto attiene ai servizi della società dell'informazione, la Corte richiama la Direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio 8 giugno 2000, 2000/31/CE<sup>21</sup>, la quale, art. 2, lett. a), definisce i servizi della società dell'informazione con un rinvio all'art. 1, punto 2, della direttiva 98/34/CE, così come modificata dalla direttiva 98/48/CE. Quest'ultima Direttiva (98/48), art. 1, classifica i servizi della società dell'informazione precisando il significato di servizio a distanza, servizio per via elettronica, a richiesta individuale:

*“(...) qualsiasi servizio della società dell'informazione, vale a dire qualsiasi servizio prestato normalmente dietro retribuzione, a distanza, per via elettronica e a richiesta individuale di un destinatario di servizi. (...) Ai fini della presente definizione si intende:(...) a distanza: un servizio fornito senza la presenza simultanea delle parti;- per via elettronica: un servizio inviato all'origine e ricevuto a destinazione mediante attrezzature elettroniche di trattamento (compresa la compressione digitale) e di memorizzazione di dati, e che è interamente*

---

18 Direttiva 98/34/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 22 giugno 1998 che prevede una procedura d'informazione nel settore delle norme e delle regolamentazioni tecniche. GU L 204 del 21.7.1998, pagg. 37–48. [EN] Directive 98/34/EC of the European Parliament and of the Council of 22 June 1998 laying down a procedure for the provision of information in the field of technical standards and regulations. OJ L 204, 21.7.1998, p. 37–48; [SV] Europaparlamentets och Rådets direktiv 98/34/EG av den 22 juni 1998 om ett informationsförfarande beträffande tekniska standarder och föreskrifter. EGT L 204, 21.7.1998, s. 37–48.

19 Cfr. nota 7.

20 Cfr. punto 5 della motivazione della sentenza.

21 Direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio 8 giugno 2000 relativa a taluni aspetti giuridici dei servizi della società dell'informazione, in particolare il commercio elettronico, nel mercato interno («direttiva sul commercio elettronico») (GU L 178, pag. 1), la quale va a definire il contesto giuridico comunitario applicabile ai servizi della società dell'informazione.

*trasmesso, inoltrato e ricevuto mediante fili, radio, mezzi ottici od altri mezzi elettromagnetici, - a richiesta individuale di un destinatario di servizi: un servizio fornito mediante trasmissione di dati su richiesta individuale<sup>22</sup>”.*

La Corte richiama inoltre l'Allegato V, sempre Direttiva 98/43/CE, in cui figura un elenco indicativo di servizi non contemplati nella definizione.

*“La presente direttiva non si applica: - ai servizi di radiodiffusione sonora, - ai servizi di radiodiffusione televisiva di cui all'articolo 1, lettera a) della direttiva 89/552/CEE”<sup>23</sup>.*

La Corte precisa come quest'Allegato, Elenco indicativo dei servizi non contemplati dall'articolo 1, punto 2), secondo comma, comprenda un punto 3, relativo ai “Servizi non forniti a richiesta individuale di un destinatario di servizi”, che riguarda i “Servizi forniti mediante invio di dati senza una richiesta individuale e destinati alla ricezione simultanea da parte di un numero illimitato di destinatari (trasmissione da punto a multipunto)”. In particolare il punto 3, lett. a), menziona i “servizi di radiodiffusione televisiva (compresi i servizi *near-video on-demand* (N-Vod) di cui all'articolo 1, lettera a) della direttiva 89/552/CEE”. Dice la Corte:

*“(…) l'ambito di applicazione della nozione di «radiodiffusione televisiva» non può assolutamente dedursi per esclusione da quello della nozione di «servizio della società dell'informazione». Infatti, la*

---

22 Cfr. punto 6 della motivazione della sentenza. [EN] According to Article 1 of Directive 98/34: For the purposes of this Directive, the following meanings shall apply: (2) service: any information society service, that is to say, any service normally provided for remuneration, at a distance, by electronic means and at the individual request of a recipient of services. For the purposes of this definition: at a distance means that the service is provided without the parties being simultaneously present, - by electronic means means that the service is sent initially and received at its destination by means of electronic equipment for the processing (including digital compression) and storage of data, and entirely transmitted, conveyed and received by wire, by radio, by optical means or by other electromagnetic means, at the individual request of a recipient of services means that the service is provided through the transmission of data on individual request”; [SV] “I detta direktiv används följande beteckningar med de betydelser som här anges: 2 tjänst: alla informationssamhällets tjänster, det vill säga tjänster som vanligtvis utförs mot ersättning på distans, på elektronisk väg och på individuell begäran av en tjänstemottagare. I denna definition avses med, på distans: tjänster som tillhandahålls utan att parterna är närvarande samtidigt, på elektronisk väg: en tjänst som sänds vid utgångspunkten och tas emot vid slutpunkten med hjälp av utrustning för elektronisk behandling (inbegripet digital signalkomprimering) och lagring av uppgifter, och som i sin helhet sänds, befordras och tas emot genom tråd, radio, optiska medel eller andra elektromagnetiska medel, på individuell begäran av en tjänstemottagare: en tjänst som tillhandahålls genom överföring av uppgifter på individuell begäran.”

23 Cfr. punto 6 della motivazione della sentenza. [EN] An indicative list of services not covered by this definition is set out in Annex V. This Directive shall not apply to: radio broadcasting services, television broadcasting services covered by point (a) of Article 1 of Directive 89/552/EEC; [SV] En vägledande förteckning över tjänster som inte avses med denna definition finns i bilaga V. Detta direktiv omfattar inte, radiosändningar, TV-sändningar enligt artikel 1 a i direktiv 89/552/EEG.



*direttiva 98/34 menziona, all'art.1, punto 2, così come al suo allegato V, servizi che non rientrano nella nozione di «servizio della società dell'informazione» senza tuttavia rappresentare servizi di radiodiffusione televisiva. Altrettanto vale, segnatamente, per i servizi di radiodiffusione sonora. Così pure, i servizi di radiodiffusione televisiva non possono essere circoscritti ai servizi «forniti mediante invio di dati senza una richiesta individuale e destinati alla ricezione simultanea da parte di un numero illimitato di destinatari», previsti dall'allegato V della direttiva 98/34. Se tale interpretazione fosse accolta, servizi come quelli televisivi su abbonamento, diffusi presso un limitato numero di destinatari, sarebbero sottratti alla nozione di «servizio di radiodiffusione televisiva» o di «trasmissione televisiva», laddove rientrano in tale nozione, in forza dei criteri fissati all'art.1, lett. a), della direttiva 89/552 (...)»<sup>24</sup>.*

A questo proposito sono interessanti i punti 41 e 42 della motivazione della sentenza, dove viene chiarito come il servizio di *near-video on-demand* non sia sconosciuto al legislatore comunitario. E deve essere fatto rientrare nella nozione di trasmissione televisiva. Sebbene non sussista una definizione certa a livello comunitario, il concetto comunque può essere desunto dall'allegato V della Direttiva 98/34/CE, in cui figura tra i servizi di radiodiffusione televisiva.

*“La definizione compare inoltre nei punti 83 e 84 della relazione esplicativa che accompagna la Convenzione europea 5 maggio 1989 sulla televisione transfrontaliera, i cui lavori preparatori erano coevi alla*

---

24 Cfr. punto 22 della motivazione della sentenza. [EN] Moreover, the scope of the concept of television broadcasting' can certainly not be inferred by exclusion from that of the concept of information society service. Directive 98/34, both in Article 1(2) and in Annex V, refers to services which are not covered by the concept of information society service and which do not as such constitute television broadcasting services. This is the case, inter alia, of radio broadcasting services. Likewise, television broadcasting services cannot be limited to services provided by transmitting data without individual demand for simultaneous reception by an unlimited number of individual receivers', referred to in point 3 of Annex V to Directive 98/34. If that interpretation was followed, services such as television available by subscription, transmitted to a limited number of recipients, would be excluded from the concept of television broadcasting service, whereas they do come within that concept, by virtue of the criteria laid down in Article 1(a) of Directive 89/552; [SV] Tillämpningsområdet för begreppet TV-sändning kan inte heller på något sätt härledas genom att det utesluts från begreppet informationssamhällets tjänster. I artikel 1.2 i direktiv 98/34 samt i bilagan till detta direktiv uppräknas tjänster som inte omfattas av begreppet informationssamhällets tjänster, och som inte utgör TV-sändningar för det. Detta gäller bland annat för radiosändningar. På samma sätt kan inte TV-sändningarna begränsas till "[t]jänster som tillhandahålls genom översändning av uppgifter utan individuell begäran och som är avsedda för samtidigt mottagande av ett obegränsat antal mottagare" som avses i punkt 3 i bilaga V till direktiv 98/34. Om denna tolkning skulle godtas, skulle sådana TV-tjänster som är tillgängliga mot innehav av ett abonnemang och som sänds till ett begränsat antal mottagare inte omfattas av begreppet TV-sändningar trots att de omfattas av detta begrepp med stöd av de kriterier som fastställs i artikel 1 a i direktiv 89/552.

*direttiva 89/552 e che viene da quest'ultima richiamata nel suo quarto considerando. Da tali atti emerge che il «near-video on-demand» non è un « servizio di comunicazione operante su richiesta individuale», nozione corrispondente a quella prevista dall'art 1, lett. a), della direttiva 89/552, e rientra quindi nell'ambito di applicazione della suddetta convenzione (v. in tal senso, in merito ad altri punti della relazione esplicativa della convenzione europea sulla televisione transfrontaliera, sentenze 12 dicembre 1996, cause riunite C320/94, C328/94, C329/94 e da C337/94 a C339/94, RTI e a., Racc. pag. I6471, punto 33, e 23 ottobre 2003, causa C245/01, RTL Television, Racc. pag. I12489, punto 63) (...)*”.

La Corte conclude sottolineando come

*“(...) il criterio determinante per la nozione di «servizio di trasmissione televisiva» è pertanto quello della trasmissione di programmi televisivi «destinati al pubblico». Il punto di vista del prestatore di servizio deve di conseguenza essere privilegiato nell'ambito dell'analisi”<sup>25</sup>.*

## **SERVIZI PRESTATI TRAMITE MEZZI ELETTRONICI**

Nel 2002 è stata introdotta la Direttiva 2002/38/CE, che modifica temporaneamente la Direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda il regime di

---

25 [EN] “Likewise, points 83 and 84 of the Explanatory Report accompanying the European Convention on Transfrontier Television of 5 May 1989, which was drawn up at the same time as Directive 89/552 and to which the latter refers in recital 4 thereto, indicate that near-video on-demand is not a communication service operating on individual demand, a concept which corresponds to that referred to in Article 1(a) of Directive 89/552 and thus comes within the scope of application of that convention (see, to that effect, concerning other points in the Explanatory Report of the European Convention on Transfrontier Television, Joined Cases C-320/94, C-328/94, C-329/94 and C337/94 to C339/94 RTI and Others [1996] ECR I-6471, paragraph 33, and Case C-245/01 RTL Television [2003] ECR I-12489, paragraph 63) (...) The determining criterion for the concept of television broadcasting service is therefore the broadcast of television programmes intended for reception by the public'. Accordingly, priority should be given to the standpoint of the service provider in the assessment”; [SV] “Det framgår dessutom av punkterna 83 och 84 i förklaringsrapporten till europeiska konventionen om gränsöverskridande television av den 5 maj 1989, vilken utarbetades samtidigt som direktiv 89/552 och till vilken det hänvisas i fjärde skälet i detta direktiv, att en tjänst som är närbesläktad med beställ-TV inte utgör en kommunikationstjänst som tillhandahålls på individuell efterfrågan. Det senare begreppet motsvarar det som avses i artikel 1 a i direktiv 89/552 och omfattas således av tillämpningsområdet för nämnda konvention (se, för ett liknande resonemang, beträffande andra punkter i förklaringsrapporten till den europeiska konventionen om gränsöverskridande television domstolens dom av den 12 december 1996 i de förenade målen C320/94, C328/94, C329/94 och C337/94-C339/94, RTI m.fl., REG 1996, s. I6471, punkt 33, och av den 23 oktober 2003 i mål C245/01, RTL Television, REG 2003, s. I12489, punkt 63).(...) Det avgörande kriteriet för begreppet TV-tjänster är således det om överföring av TV-program avsedda för mottagning av allmänheten. Vid bedömningen skall följaktligen särskilt avseende fästas vid tjänsteleverantörens perspektiv”.

imposta sul valore aggiunto applicabile ai servizi di radiodiffusione e di televisione e a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici. Al contrario di quanto effettuato con la Direttiva sulle telecomunicazioni, la Direttiva 2002/38/CE non procede effettuando una qualificazione del servizio prestato tramite mezzi elettronici, ma con una elencazione meramente esemplificativa, non esaustiva, non tassativa, dei servizi prestati tramite mezzi elettronici. All'Allegato L si può leggere:

1. Fornitura di siti web e web-hosting, gestione a distanza di programmi e attrezzature.
2. Fornitura di software e relativo aggiornamento.
3. Fornitura di immagini, testi e informazioni e messa a disposizione di basi di dati.
4. Fornitura di musica, film, giochi, compresi i giochi di sorte o d'azzardo, programmi o manifestazioni politici, culturali, artistici, sportivi, scientifici o di intrattenimento.
5. Fornitura di prestazioni di insegnamento a distanza<sup>26</sup>.

Un'elencazione dei servizi che sono qualificabili quali servizi prestati tramite mezzi elettronici esisteva dalla stesura della Relazione di accompagnamento del progetto di direttiva relativa alla territorialità dei servizi prestati con mezzi elettronici Com (2000) 349 def.<sup>27</sup>. Vi rientravano:

- ♦ attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, d'insegnamento, ricreative o affini, ivi comprese quelle degli organizzatori di dette attività nonché, eventualmente, prestazioni di servizi accessorie a tali attività (articolo 9, paragrafo 2, lettera c), primo trattino): s'intendono incluse

---

26 [EN] Annex L: 1. Website supply, web-hosting, distance maintenance of programmes and equipment; 2. Supply of software and updating thereof; 3. Supply of images, text and information, and making databases available; 4. Supply of music, films and games, including games of chance and gambling games, and of political, cultural, artistic, sporting, scientific and entertainment broadcasts and events; 5. Supply of distance teaching. [SV] Bilaga I: 1. Tillhandahållande och härbärgering av webbplatser samt distansunderhåll av programvara och utrustning; 2. Tillhandahållande av programvara och uppdatering av denna; 3. Tillhandahållande av bilder, texter och uppgifter samt av databasåtkomst; 4. Tillhandahållande av musik, filmer och spel, inbegripet hasardspel och spel om pengar, samt av politiska, kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga eller underhållningsbetonade sändningar eller tilldragelser; 5. Tillhandahållande av distansundervisning.

27 COM(2000)349 def., Proposta di direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda il regime di imposta sul valore aggiunto applicabile a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici. Gazzetta ufficiale n. C 337 E del 28/11/2000 pag. 65 – 67. [EN] COM(2000)349 final, Proposal for a Council Directive amending Directive 77/388/EEC as regards the value added tax arrangements applicable to certain services supplied by electronic mean, Official Journal C 337 E , 28/11/2000 P. 65 – 67; [SV] KOM(2000) 349 slutlig Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG vad gäller mervärdesskatteordningen för vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg Europeiska gemenskapernas officiella tidning nr C 337 E , 28/11/2000 s. 65 - 67.

tutte le forme di trasmissione radiotelevisiva, nonché qualsiasi altro suono o immagine trasmessa e diffusa tramite mezzi elettronici;

- ◆ software: comprende, ad esempio, i giochi per computer;
- ◆ elaborazione dati (articolo 9, paragrafo 2, lettera e), terzo trattino) comprendendo esplicitamente i servizi informatici, tra cui web-hosting, progettazione di siti web o servizi analoghi;
- ◆ la fornitura di informazioni<sup>28</sup>.

Precedentemente a queste, troviamo la Comunicazione della Commissione europea COM (97) 157 def. “Un’iniziativa europea in materia di commercio elettronico”<sup>29</sup>, dove viene affermato che

*“(...) nello svolgimento di attività commerciali e di transazioni per via elettronica che comprendono diverse tipologie di attività quali la commercializzazione di beni e servizi per via elettronica, la distribuzione online di contenuti digitali, l’effettuazione per via elettronica di operazioni finanziarie e di borsa, gli appalti pubblici per via elettronica ed altre procedure di tipo transattivo della Pubblica Amministrazione (...)”.*

Sempre nell’ottica di qualificare il servizio prestato tramite mezzi elettronici particolarmente utile risulta anche la Direttiva 2000/31/CE emanata ai fini della regolamentazione giuridica delle operazioni di e-commerce. Questa, pur non contenendo specifiche disposizioni tributarie<sup>30</sup>, contiene però disposizioni

---

28 [EN] “(...) cultural, artistic, sporting, scientific, educational, entertainment or similar activities, including the activities of the organisers of such activities, and where appropriate, the supply of ancillary services (Article 9 (2) (c) first indent) this includes all forms of broadcasting as well as other sound and images released and delivered by electronic means; - software : this includes for example computer games; - data processing (Article 9 (2) (e) third indent), and explicitly including computer services including web-hosting, web-design or similar services. - the supplying of information (...)”. [SV] “(...) Kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, underhållningsmässiga och liknande aktiviteter, däribland verksamhet av sådana aktivitetens organisatörer och i förekommande fall tillhandahållande av dithörande tjänster (artikel 9.2 c första strecksatsen). Detta inbegriper alla former av radio- och TV-sändningar liksom utgivning och leverans på elektronisk väg av andra ljud och bilder - Programvara. Detta inbegriper t.ex. datorspel. Databearbetning (artikel 9.2 e tredje strecksatsen), och uttryckligen inbegriper datortjänster som webshotell, webbdesign och liknande tjänster. - Tillhandahållande av information”.

29 COM (1997)157 def., Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento Europeo, al Comitato Economico e Sociale e al Comitato delle Regioni, Un’iniziativa europea in materia di commercio elettronico. [EN] COM (1997) 157 final, Communication from the Commission to the Council, the European Parliament, the Economic and Social Committee and the Committee of the Regions - A European Initiative in Electronic Commerce; [SV] COM (1997)157 slutlig, Meddelande från kommissionen till rådet, Europaparlamentet, Ekonomiska och sociala kommittén och regionkommittén - Ett europeiskt initiativ inom elektronisk handel.

30 Cfr. art. 1 paragrafo 5, lett. a) della citata Direttiva che afferma: “La presente Direttiva non si applica a) al settore tributario. [EN] “This Directive shall not apply to: (a) the field of taxation”; [SV] “Detta direktiv skall inte tillämpas på a) besättning”.

rilevanti ai fini tributari<sup>31</sup> in quanto l'art. 5 richiede come obbligatoria per l'operatore via Internet, tra le informazioni generali da fornire al consumatore, l'indicazione del numero di partita IVA<sup>32</sup>. Inoltre tale Direttiva è rilevante agli effetti dell'IVA sotto un duplice profilo, oggettivo e soggettivo<sup>33</sup>: ai fini dell'inquadramento delle attività soggette alla particolare disciplina comunitaria, ed agli effetti dello stabilimento del prestatore di servizi elettronici. In particolare l'art. 2, paragrafo 1 lett. a)<sup>34</sup> della Direttiva richiama ai fini della classificazione dei servizi della società dell'informazione i servizi che vengono indicati dalla Direttiva 98/34/CE<sup>35</sup>, poi modificata dalla Direttiva 98/48/CE<sup>36</sup>.

L'art. 1, punto 2<sup>37</sup> di questa ultima qualifica innanzitutto come servizi i servizi della società dell'informazione, i servizi forniti a distanza, quelli forniti per via elettronica e quelli a richiesta individuale.

I servizi della società dell'informazione vengono definiti come qualsiasi servizio prestato normalmente dietro retribuzione, a distanza, per via elettronica e a richiesta individuale di un destinatario di servizi.<sup>38</sup>

---

31 Centore, P., La rilevanza fiscale dell'e-commerce, in *Corriere Tributario*, n. 7, 2001, pag. 479 - 480.

32 Cfr. art. 5 paragrafo 1, lett.g) della citata Direttiva che afferma infatti che : “ (...) g) se il prestatore esercita un'attività soggetta ad IVA, il numero di identificazione di cui all'articolo 22, paragrafo 1, della direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme. [EN] “ (...) (g) where the service provider undertakes an activity that is subject to VAT, the identification number referred to in Article 22(1) of the sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment (...)”. [SV] “ (...) g) I de fall där tjänsteleverantören bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet, det identifieringsnummer som avses i artikel 22.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (...)”.

33 Centore, P., La rilevanza fiscale dell'e-commerce, in *Corriere Tributario*, n. 7, 2001, pag. 480.

34 Articolo 2, Definizioni, Ai fini della presente direttiva valgono le seguenti definizioni: a) "servizi della società dell'informazione": i servizi ai sensi dell'articolo 1, punto 2, della direttiva 98/34/CE, come modificata dalla direttiva 98/48/CE. [EN] “Article 2, Definitions, For the purpose of this Directive, the following terms shall bear the following meanings: (a) "information society services": services within the meaning of Article 1(2) of Directive 98/34/EC as amended by Directive 98/48/EC (...)”; [SV] “ (...) Artikel 2, Definitioner, I detta direktiv avses med a) informationssamhällets tjänster: tjänster i den mening som avses i artikel 1.2 i direktiv 98/34/EG, ändrat genom direktiv 98/48/EG (...)”.

35 Direttiva 98/34/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 22 giugno 1998 che prevede una procedura d'informazione nel settore delle norme e delle regolamentazioni tecniche. GU L 204 del 21.7.1998, pagg. 37-48. [EN] Directive 98/34/EC of the European Parliament and of the Council of 22 June 1998 laying down a procedure for the provision of information in the field of technical standards and regulations. OJ L 204, 21.7.1998, p. 37-48; [SV] Europaparlamentets och Rådets direktiv 98/34/EG av den 22 juni 1998 om ett informationsförfarande beträffande tekniska standarder och föreskrifter. EGT L 204, 21.7.1998, s. 37-48.

36 Direttiva 98/48/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 20 luglio 1998 relativa ad una modifica della direttiva 98/34/CE che prevede una procedura d'informazione nel settore delle norme e delle regolamentazioni tecniche. GU L 217 del 5.8.1998, pagg. 18-26. [EN] Directive 98/48/EC of the European Parliament and of the Council of 20 July 1998 amending Directive 98/34/EC laying down a procedure for the provision of information in the field of technical standards and regulations. OJ L 217, 5.8.1998, p. 18-26; [SV] Europaparlamentets och Rådets direktiv 98/48/EG av den 20 juli 1998 om ändring av direktiv 98/34/EG om ett informationsförfarande beträffande tekniska standarder och föreskrifter. EGT L 217, 5.8.1998;

37 Così come modificato dalla Direttiva 98/48/CE.

38 Art. 1, punto 2 della Direttiva: “ (...) «servizio»: qualsiasi servizio della società dell'informazione, vale a dire qualsiasi servizio prestato normalmente dietro retribuzione, a distanza, per via elettronica e a richiesta individuale di un destinatario di servizi

Specificamente, i servizi forniti a distanza vengono definiti come un servizio fornito senza la presenza simultanea delle parti<sup>39</sup>, mentre quelli forniti per via elettronica devono essere intesi come servizi inviati all'origine e ricevuti a destinazione mediante attrezzature elettroniche di trattamento (compresa la compressione digitale) e di memorizzazione di dati, e che sono interamente trasmessi, inoltrati e ricevuti mediante fili, radio, mezzi ottici od altri mezzi elettromagnetici<sup>40</sup>. Infine, i servizi a richiesta individuale vengono qualificati come servizi forniti mediante trasmissione di dati su richiesta individuale<sup>41</sup>. All'Allegato V<sup>42</sup> Direttiva 98/34/CE viene poi riportato un elenco indicativo, così come definito dallo stesso legislatore comunitario, dei servizi che non sono

(...). [EN] "(...) «service»: any Information Society service, that is to say, any service normally provided for remuneration, at a distance, by electronic means and at the individual request of a recipient of services (...); [SV] "(...) «tjänst»: alla informationssamhällets tjänster, dvs. tjänster som vanligtvis utförs mot ersättning på distans, på elektronisk väg och på individuell begäran av en tjänstemottagare (...)"

39 [EN] "(...) "at a distance" means that the service is provided without the parties being simultaneously present (...); [SV] "(...) på distans: tjänster som tillhandahålls utan att parterna är närvarande samtidigt (...)"

40 [EN] "(...) by electronic means": means that the service is sent initially and received at its destination by means of electronic equipment for the processing (including digital compression) and storage of data, and entirely transmitted, conveyed and received by wire, by radio, by optical means or by other electromagnetic means (...); [SV] "(...) på elektronisk väg: en tjänst som sänds vid utgångspunkten och tas emot vid slutpunkten med hjälp av utrustning för elektronisk behandling (inbegripet digital signalkomprimering) och lagring av uppgifter, och som i sin helhet sänds, befordras och tas emot genom tråd, radio, optiska medel eller andra elektromagnetiska medel (...)"

41 [EN] "(...) "at the individual request of a recipient of services" means that the service is provided through the transmission of data on individual request (...); [SV] "(...) på individuell begäran av en tjänstemottagare: en tjänst som tillhandahålls genom överföring av uppgifter på individuell begäran (...)"

42 Allegato V, Elenco indicativo dei servizi non contemplati dall'articolo 1, punto 2), secondo comma 1. Servizi non forniti "a distanza". Servizi forniti in presenza del prestatore e del destinatario, anche se mediante dispositivi elettronici: a) esame o trattamento in un gabinetto medico mediante attrezzature elettroniche, ma con la presenza del paziente, b) consultazione di un catalogo elettronico in un negozio in presenza del cliente, c) prenotazione di biglietti aerei attraverso una rete informatica in un'agenzia viaggi in presenza del cliente, d) giochi elettronici messi a disposizione di un giocatore presente in una sala giochi. 2. Servizi non forniti "per via elettronica" Servizi a contenuto materiale anche se implicano l'utilizzazione di dispositivi elettronici: a) distributori automatici di biglietti (banconote, biglietti ferroviari), b) accesso a reti stradali, parcheggi, ecc. a pagamento, anche se all'entrata e/o all'uscita intervengono dispositivi elettronici per controllare l'accesso e/o garantire il corretto pagamento. - Servizi non in linea: distribuzione di cd-rom e di software su dischetti. Servizi non forniti attraverso sistemi elettronici di archiviazione/trattamento di dati: a) servizi di telefonia vocale, b) servizi telefax/telex, c) servizi forniti mediante telefonia vocale o telefax, d) consulto medico per telefono/telefax, e) consulenza legale per telefono/telefax, f) marketing diretto per telefono/telefax. 3. Servizi non forniti "a richiesta individuale di un destinatario di servizi" Servizi forniti mediante invio di dati senza una richiesta individuale e destinati alla ricezione simultanea da parte di un numero illimitato di destinatari (trasmissione da punto a multipunto): a) servizi di radiodiffusione televisiva [compresi i servizi near-video on-demand (N-Vod)] di cui all'articolo 1, lettera a) della direttiva 89/552/CEE, b) servizi di radiodiffusione sonora, teletesto (televideo); [EN] Annex V: Indicative list of services not covered by the second subparagraph of point 2 of Article 1: 1. 1. Services not provided "at a distance" Services provided in the physical presence of the provider and the recipient, even if they involve the use of electronic devices: (a) medical examinations or treatment at a doctor's surgery using electronic equipment where the patient is physically present; (b) consultation of an electronic catalogue in a shop with the customer on site; (c) plane ticket reservation at a travel agency in the physical presence of the customer by means of a network of computers; (d) electronic games made available in a video-arcade where the customer is physically present; 2. Services not provided "by electronic means"; 2a. Services having material content even though provided via electronic devices: (a) automatic cash or ticket dispensing machines (banknotes, rail tickets); (b) access to road networks, car parks, etc., charging for use, even if there are electronic devices at the entrance/exit controlling access and/or ensuring correct payment is made; 2b. Off-line services: distribution of CD roms or software on diskettes. 2c. Services which are not provided via electronic processing/inventory systems: (a) voice telephony services; (b) telefax/telex services; (c) services provided via voice telephony or fax; (d) telephone/telefax consultation of a doctor; (e) telephone/telefax consultation of a lawyer; (f) telephone/telefax direct marketing. 3. Services not supplied "at the individual request of a recipient of services" - Services provided by transmitting data without individual demand for simultaneous reception by an unlimited number of individual receivers (point to multipoint transmission): (a) television broadcasting services (including near-video on-demand services), covered by point (a) of Article 1 of Directive 89/552/EEC; (b) radio broadcasting services; (c) (televised) teletext [SV] Bilaga V: Vägledande förteckning över

ricompresi in tale classificazione.

Infine anche il Regolamento 1777/2005/CE<sup>43</sup> effettua un utile opera classificatoria di tali servizi. In particolare nell'art. 11 viene effettuata una classificazione dei servizi prestati tramite mezzi elettronici, mentre nel successivo art. 12 procede ad affermare cosa non deve essere ricompreso nella classificazione di servizi prestati tramite mezzi elettronici.

Procediamo con ordine: il paragrafo 1 dell'articolo 11, come detto sopra, procede ad una classificazione dei servizi prestati tramite mezzi elettronici:

*“(...) I servizi prestati tramite mezzi elettronici, di cui all'art. 9, paragrafo 2, lettera e), dodicesimo trattino, e all'allegato L della direttiva 77/388/CEE, comprendono i servizi forniti attraverso Internet o una rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata di un intervento umano minimo e, in assenza della tecnologia dell'informazione, impossibile da garantire (...)”.*

Nel successivo paragrafo 2 dello stesso articolo, vengono individuati tutta una serie di servizi (contenuti nelle lettere a), b), c), d), e)) che, qualora forniti attraverso internet o una rete elettronica, devono essere fatti rientrare in quanto disciplinato dal paragrafo 1. L'ultima lettera la f) rinvia all'Allegato I del Regolamento: questo scompone l'Allegato L della Direttiva 77/388 in specifiche sottocategorie al fine di fornire una definizione più dettagliata.

---

tjänster som inte omfattas av artikel 1.2 andra stycket: 1. Tjänster som inte tillhandahålls på distans Tjänster som utförs samtidigt som den som tillhandahåller dem och den som tar emot dem är fysiskt närvarande, även om elektronisk utrustning används: a) Undersökning eller behandling på en läkarmottagning med hjälp av elektronisk utrustning men med patienten fysiskt närvarande; b) Användning av en elektronisk katalog i en affär med kunden fysiskt närvarande; c) Reservation av en flygbiljett genom ett nät av datorer på en resebyrå med kunden fysiskt närvarande. d) Tillhandahållande av elektroniska spel i ett köpcentrum med användaren fysiskt närvarande. 2. Tjänster som inte tillhandahålls på elektronisk väg. 2a. Tjänster som har ett materiellt innehåll även om de innebär att elektronisk utrustning används. a) Automater (bankomater, tågbiljettautomater). b) Tillträde till vägnät, parkeringar osv. som är avgiftsbelagda även om det finns elektronisk utrustning vid infarten och/eller utfarten för att kontrollera tillträdet och/eller säkerställa rätt betalning. 2b. Off line-tjänster: Distribution av cd-rom-skivor eller programvara på diskett. 2c. Tjänster som inte tillhandahålls genom elektronisk lagring och databehandling. a) Taltelefonitjänster. b) Telefax- och telextjänster. c) Tjänster som utförs med hjälp av taltelefoni eller telefax. d) Läkarkonsultation med hjälp av telefon/telefax. e) Advokatkonsultation med hjälp av telefon/telefax. f) Direktmarknadsföring med hjälp av telefon/telefax. 3. Tjänster som inte tillhandahålls på individuell begäran av en mottagare av tjänster - Tjänster som tillhandahålls genom översändning av uppgifter utan individuell begäran och som är avsedda för samtidigt mottagande av ett obegränsat antal mottagare (punkt till flerpunkts-överföring). a) TV-tjänster (inklusive tjänster som är närbesläktade med beställ-TV) som avses i artikel 1 a i direktiv 89/552/EEG. b) Radiotjänster. c) (Televisuell) teletext.

43 Regolamento (CE) n. 1777/2005 del Consiglio, del 17 ottobre 2005, recante disposizioni di applicazione della direttiva 77/388/CEE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto. GU L 288 del 29.10.2005, pagg. 1-9. [EN] Council Regulation (EC) No 1777/2005 of 17 October 2005 laying down implementing measures for Directive 77/388/EEC on the common system of value added tax. OJ L 288, 29.10.2005, p. 1-9M; [SV] Rådets förordning (EG) nr 1777/2005 av den 17 oktober 2005 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 77/388/EEG rörande det gemensamma systemet för mervärdesskatt. EUT L 288, 29.10.2005, s. 1-9.

Il punto 1 comprende i servizi di hosting, la manutenzione automatica di programmi, l'amministrazione remota di sistemi, il warehousing dei dati on-line e la fornitura on-line di spazio su disco.

All'interno del punto 2 si dettaglia in tema di accesso o scaricamento (download) di software tra cui antivirus e loro aggiornamenti e programmi di contabilità e amministrazione, banner-blocker, driver, firewall e l'installazione automatica on-line di filtri per i siti web.

All'interno del punto 3 troviamo i weblog (blog) e le statistiche relative ai siti web, l'utilizzo dei motori di ricerca e di elenchi su Internet, l'abbonamento a giornali o riviste on-line, l'accesso o scaricamento di fotografie, immagini, libri e altre pubblicazioni elettroniche, l'accesso a notizie e informazioni in genere e le forniture di spazi pubblicitari.

Al punto 4 è stato aggiunto, rispetto alla formulazione originaria, il download anche verso telefoni cellulari, di musica, film, suonerie e l'accesso ai giochi on-line.

Infine, al punto 5 è stata definita l'inclusione di tutte le prestazioni di insegnamento a distanza che funzionano attraverso Internet e la cui fornitura richiede un intervento umano limitato o nullo. Da notare come venga confermata l'esclusione di tutti i servizi di insegnamento qualora Internet venga utilizzato semplicemente come uno strumento di comunicazione tra docente e studente, ma siano stati inclusi i libri di esercizi completati dagli studenti on-line e corretti e valutati automaticamente, senza l'intervento umano.

La funzione del successivo articolo 12 è quella di differenziare e distinguere i servizi prestati tramite mezzi elettronici da altre tipologie di transazioni economiche, fornendo un'altra elencazione in cui sono ricompresi i servizi di radiodiffusione e di televisione, di telecomunicazione, i servizi forniti tramite videofonini, di accesso a Internet, le cessioni di beni materializzati su cd-rom, libri, bollettini, giornali e riviste, cd e audiocassette, dvd e videocassette, le consulenze rese da professionisti via e-mail, le vendite all'asta tradizionali e le lezioni tenute da un insegnante attraverso un collegamento remoto.

Il problema della individuazione del servizio elettronico non è tanto in una sua qualificazione generale, quanto piuttosto nel tracciare una linea di demarcazione tra servizi di confine. Nel 2003, il Comitato IVA<sup>44</sup> adottò

---

44 [EN] Set up under Art. 29 of the Sixth Directive, the VAT Committee is a platform for discussion of issues relating to the Sixth Directive for the purpose of achieving a common interpretation of the provisions of that Directive. It consists of representatives of the Commission and all Member States. In alcune disposizioni contenute all'interno della Sesta Direttiva si richiede che tale



all'unanimità una serie di linee guida in materia: fu in quella sede che venne tracciato una prima distinzione tra i servizi prestati tramite mezzi elettronici e i servizi di televisione, qualora questi vengano prestati con entrambi i mezzi<sup>45</sup>:

*“(...) La delegazione ha all'unanimità convenuto che i servizi di televisione o radio-programmi che sono inviati via internet o simili reti elettroniche e allo stesso tempo attraverso reti radiofoniche tradizionali e reti televisive (ad esempio via cavo, via etere e via satellite) costituisce trasmissione radio-televisiva in accordo con il penultimo trattino dell'art. 9.2 e nella Sesta Direttiva. Viceversa, un programma inviato esclusivamente via Internet o una rete elettronica (informatica, telematica) simile costituisce un servizio fornito elettronicamente in accordo con l'ultimo trattino dell'art. 9.2 e. (...)”<sup>46</sup>.*

La problematica dei servizi misti in tema di telecomunicazione è stata nuovamente affrontata a livello comunitario con la recente COM (2006) 210

---

organo debba essere consultato prima che alcune misure vengano adottate, vedasi a titolo esemplificativo: l'art. 4, paragrafo 4, l'art. Article 16, primo e 2 paragrafo etc. L'articolo 29 della Sesta Direttiva dispone: 1. È istituito un comitato consultivo dell' imposta sul valore aggiunto, in appresso denominato « comitato »; 2. Il comitato si compone di rappresentanti degli Stati membri e della Commissione. Il comitato è presieduto da un rappresentante della Commissione. Il segretario del comitato è assicurato dai servizi della Commissione; 3. Il comitato stabilisce il proprio regolamento interno; 4. Oltre ai punti oggetto della consultazione ai sensi della presente direttiva, il comitato prende in esame i problemi sollevati dal presidente, sia su iniziativa di quest' ultimo, sia su richiesta del rappresentante di uno Stato membro, concernenti l' applicazione delle disposizioni comunitarie in materia di imposta sul valore aggiunto. [EN] Article 29 - 1. An Advisory Committee on value added tax, hereinafter called "the Committee", is hereby set up. 2. The Committee shall consist of representatives of the Member States and of the Commission. The chairman of the Committee shall be a representative of the Commission. Secretarial services for the Committee shall be provided by the Commission. 3. The Committee shall adopt its own rules of procedure. 4. In addition to points subject to the consultation provided for under this Directive, the Committee shall examine questions raised by its chairman, on his own initiative or at the request of the representative of a Member State, which concern the application of the Community provisions on value added tax. [SV] Artikel 29 - 1. En rådgivande kommitté för mervärdesskatt, nedan kallad "kommittén", inrättas härmed. 2. Kommittén skall bestå av företrädare för medlemsstaterna och för kommissionen. Kommitténs ordförande skall vara en företrädare för kommissionen. Sekretariatstjänster för kommittén skall tillhandahållas av kommissionen. 3. Kommittén skall själv fastställa sin arbetsordning. 4. Förutom sådana angelägenheter som omfattas av föreskrifter om samråd i detta direktiv, skall kommittén behandla frågor som dess ordförande på eget initiativ eller på begäran av företrädaren för någon medlemsstat tar upp och som avser tillämpningen av gemenskapens bestämmelser om mervärdesskatt.

45 International VAT Monitor 3 (2003), pp. 220-223. [EN] “The Delegations agree unanimously that a television or radio programme that is broadcast over the Internet or similar electronic network and is simultaneously broadcast over a traditional radio and television network (i.e. by wire or over the air, including by satellite) is radio and television broadcasting within the penultimate indent of Art. 9(2)(e) of the Sixth Directive. Conversely, a programme that is broadcast only over the Internet or similar electronic network, is an electronically supplied service under the last indent of Art. 9(2)(e)”; [SV] “Delegationerna har enhälligt kommit överens om att TV- eller radioprogram som sänds över Internet eller ett liknande elektroniskt nätverk och samtidigt sänds över ett traditionellt radio- och TV-nät (dvs. via kabel eller i luften, inbegripet via satellit) utgör radio- och televisionssändningar enligt den näst sista strecksatsen i artikel 9.2 e i sjätte direktivet. Omvänt utgör ett program som endast sänds över Internet eller ett liknande elektroniskt nätverk en tjänst som tillhandahålls på elektronisk väg enligt den sista strecksatsen i artikel 9.2 e”.

46 Ufficio Nazionale Tributario, lettera 030423, Commercio elettronico- guidelines dall'Europa da parte del Comitato sull'IVA, 8 gennaio, 2003; [SV] RSV:s skrivelser 030423, Elektronisk handel - riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté den 8 januari 2003, Dnr. 3325-03/100; il documento è liberamente disponibile all'indirizzo <http://www.skatteverket.se/rattsinformation/skrivelser2006/03/skrivelser20030423.4.18e1b10334ebe8bc80002309.html>

def. <sup>47</sup>: le definizioni sono in costante flusso a causa dell'evoluzione delle tecnologie.

*“Benché la definizione di trasmissioni radiotelevisive non abbia suscitato problemi, ogni distinzione rispetto alla più ampia categoria dei servizi elettronici è sfumata negli ultimi anni. Il fiorire di podcasting, video-on-demand, streaming e della trasmissione digitale significa che si può accedere ai contenuti in vari modi. La fornitura di contenuti analoghi può avvenire tramite Internet, reti radiotelevisive interattive o tradizionali o reti 3G. Mano a mano che le emissioni radiotelevisive, le telecomunicazioni e i servizi elettronici convergono, sarà sempre più difficile giustificare differenze di trattamento fiscale. I riferimenti alle attività radiotelevisive nella sesta direttiva rispecchiano le intenzioni del legislatore in un'epoca in cui la tecnologia era più semplice. A parte le conseguenti differenze in termini di competitività, suscettibili di aumentare con il tempo, è difficile capire come le applicazioni sempre più sofisticate che si stanno mettendo a punto ultimamente possano corrispondere alle intenzioni del legislatore di un'epoca in cui la ricezione di servizi radiotelevisivi era molto più semplice, talvolta persino di livello locale<sup>48</sup>. L'evoluzione delle tecnologie e la rapida ammissione di nuovi canali di distribuzione negli ultimi 3 anni solleva nuove questioni che la direttiva non affrontava (...)”<sup>49</sup>.*

47 COM (2006) 210 def., Proposta di Direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 2002/38/CE relativamente al periodo di applicazione del regime di imposta sul valore aggiunto applicabile ai servizi di radiodiffusione e di televisione e a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici. [EN] COM (2006) 210 final., Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending directive 2002/38/EC as regards the period of application of the value added tax arrangements applicable to radio and television broadcasting services and certain electronically supplied services; [SV] KOM (2006) 210 slutlig, Förslag till RÅDETS DIREKTIV om ändring av direktiv 2002/38/EG vad beträffar tillämpningsperioden för mervärdesskatteordningen för radio- och televisionssändningar samt vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg.

48 COM (2006) 210 def., vedasi nota 6 dove viene evidenziato che: “(...) Il fatto che la ricezione di servizi radiotelevisivi figure nella stessa categoria del “diritto d'ingresso a spettacoli, teatri, circhi, fiere, parchi di divertimento” ecc. sembrerebbe confermarlo (...)”. [EN] “The inclusion of the reception of broadcasting services in the same indent as “admissions to shows, theatres, circuses, fairs, amusement parks” etc., would seem to confirm this (...)”; [SV] “Att ”mottagning av radio- och TV-sändningar” ingår i samma kategori som ”tillträde till föreställningar, teatrar, cirkusar, marknader, nöjesparker...” bör vara en bekräftelse på detta (...)”.

49 COM (2006) 210 def., pag. 10. [EN] “Although definition for broadcasting has not given rise to problems, any distinction from the wider category of e-services has blurred over recent years. The growth of podcasting, video-on-demand, streaming and digital broadcasting means that content can be accessed in several ways. Delivery of similar content can be made via internet, over interactive and traditional broadcasting networks or via 3G networks. It will be increasingly difficult to justify differences in tax treatment as broadcasting, telecommunications and e-services converge. References to broadcasting in the Sixth Directive reflect the intention of legislators at a time of simpler technology. Apart from the consequential competitive imbalance which is likely to increase over time, it is hard to see how the increasingly sophisticated applications now evolving match the intent of legislators at a time when the reception of broadcasting services was a much simpler, perhaps even a

Il problema rimane però ancora in sospeso ed in attesa di risoluzione in quanto

*“(...) la Commissione non esaminerà se queste implicazioni richiedano un legislativo prima di analizzare la questione in modo più approfondito (...)”<sup>50</sup>.*

Lo stesso documento specifica come definizioni che si rinvergono all'interno del Regolamento del Consiglio 1777/2005 costituiscano soltanto un ampliamento all'Allegato L della Direttiva 2002/38/CE<sup>51</sup>.

Lavori preparatori, Direttive, Regolamento, rendono evidente come il legislatore comunitario abbia sempre proceduto con elenchi od esclusioni, una volta stabilita la qualificazione generale all'interno della Comunicazione COM (1997)157 def. Tale modus operandi ha determinato critiche da parte della dottrina.

La dottrina<sup>52</sup> ha rilevato come nella Direttiva esista una doppia lacuna, mancando sia una definizione dei servizi prestati tramite mezzi elettronici sia una loro classificazione. Questa carenza definitoria lascerebbe spazio a libertà di classificare i servizi elencati all'interno dell'art. 9, paragrafo 2 lettera c), lettera dedicata alle attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, d'insegnamento, ricreative o affini<sup>53</sup>, sempre all'interno di tale disposto anche qualora siano prestati in forma digitale.

---

localised service. The evolution of technology and the rapid acceptance of new channels of distribution over the last 3 years raise new issues which the Directive did not address (...). [SV] “Trots att definitionen av radio- och TV-sändningar inte har skapat några problem, har distinktionen mellan dem och den bredare kategorin e-tjänster blivit otydligare på senare år. Framväxten av poddsändningar, beställvideor, direktuppspelningar och digitala radio- och TV-sändningar innebär att man kan få tillgång till innehåll på många olika sätt. Liknande innehåll kan tillhandahållas via Internet, interaktiva och traditionella distributionsnät eller 3G-nät. Det kommer att bli allt svårare att motivera skillnader i behandling i skattehänseende när radio- och TV-sändningar, telekommunikationer och e-tjänster flyter samman. Hänvisningar till radio- och TV-sändningar i det sjätte direktivet speglar lagstiftarens intention vid en tidpunkt då tekniken var enklare. Förutom den konkurrensmässiga obalans som sådana skillnader resulterar i och som troligtvis kommer att öka med tiden, är det svårt att se hur de allt mer sofistikerade applikationer som nu utvecklas skall kunna rymmas inom lagstiftarens intention vid en tidpunkt då mottagning av sändningstjänster var en mycket enklare, och kanske till och med lokal, tjänst. Teknikutvecklingen och det snabba accepterandet av nya distributionskanaler under de senaste tre åren ger upphov till nya frågor som direktivet inte ger svar på (...)”.

50 COM (2006) 210 def., pag. 11. [EN] “The Commission will not however consider whether these implications need to be addressed in legislation before looking at the issue in greater depth (...)”; [SV] “Kommissionen kommer dock inte att överväga det eventuella behovet av lagstiftning innan frågorna har utretts noggrannare (...)”.

51 [EN] Annex L - This part of the text was augmented by guidelines of the VAT Committee which were eventually implemented as part of a Council Regulation”; [SV] I bilaga L - Denna del av texten utökades genom mervärdesskattekommitténs riktlinjer, som därefter infördes i en rådsförordning”.

52 Hinnekens, L., An update overview of the European Vat rules concerning electric commerce, in EC Tax Review, 2002, Volume 2, pag. 68.

53 [EN] “Art. 9, 2, (c) cultural, artistic, sporting, scientific, educational, entertainment or similar activities”; [SV] “(...) kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, underhållningsmässiga och liknande aktiviteter”.

Da qui discenderebbe l'applicabilità della regola alla lettera c) che stabilisce il luogo in cui tali prestazioni sono materialmente eseguite<sup>54</sup>, ovvero, concretamente, il luogo in cui è collocato il sistema informativo attraverso cui l'utilizzatore accede ai servizi, oppure, sostiene la stessa dottrina, affermare che sarebbe sostenibile individuare il luogo della prestazione nel luogo dove è localizzato il server che fornisce il servizio, o nel luogo dove la macchina fotografica ha catturato le immagini<sup>55</sup>.

Sta sicuramente emergendo a livello comunitario una consapevolezza crescente della difficoltà di tracciare confini tradizionali tra servizi ibridi, che hanno perso le caratteristiche proprie della loro categoria per acquistare le caratteristiche proprie di un'altra categoria di servizi. È quindi lecito chiedersi: è corretto mantenere, come sta succedendo attualmente, regolamentazioni diverse di tassazione per servizi che sarà sempre più difficile qualificare e distinguere in classificazioni legislative che una volta approvate, entrate in vigore e recepite saranno già state rese obsolete dai progressi della tecnologia?

### ***DEFINING E-COMMERCE***

Anche in sede OCSE, così come in sede comunitaria, è stata data in più di una occasione una qualificazione di commercio elettronico, affermando come per commercio elettronico debbano intendersi

*“(...) tutte quelle categorie di transazioni commerciali che coinvolgono sia organizzazioni che individui, basate sul trattamento e sulla trasmissioni di informazioni digitalizzate e che includono testo, suono, immagini (...)”<sup>56</sup>*

ed ancora

*“(...) specifically with business occurring over networks which use non-proprietary protocols that are established through an open standard setting process such as the Internet (...)”<sup>57</sup>.*

---

54 [EN] “(...) shall be the place where those services are physically carried out(...)”; [SV] “(...) skall vara den där dessa fysiskt utförs om tjänsterna avser (...)”.

55 Hinnekens, L., op. cit.2002, pag. 68.

56 OCSE (1997), “Electronic commerce: The challenges to Tax authorities and Taxpayers”, Turku, Finlandia, novembre 1997.

57 OCSE (1999), “The Economic and Social Impact of Electronic Commerce Preliminary Findings and Research Agenda”, Paris.

La necessità di fornire un insieme di definizioni che possano essere utilizzate per tutti i settori è stata ribadita, sempre in sede OCSE, nel documento *Defining and Measuring E-Commerce*<sup>58</sup>, che sostiene come lo studio del commercio elettronico trarrebbe certamente beneficio dall'adozione di un insieme coerente di definizioni che dessero una misura comune ai diversi studi e un riferimento per la raccolta di dati. Un quadro d'insieme per la definizione di diversi aspetti del commercio elettronico nei diversi settori potrebbe essere la soluzione più praticabile. Ovvero, si potrebbe optare per lo sviluppo di un insieme di definizioni (con ben chiare inclusioni ed esclusioni) che possano essere usate nei diversi campi in maniera consistente.

Parte di questo lavoro è stato svolto all'interno del Comitato OCSE per gli Affari Fiscali con il Rapporto sulla imposizione<sup>59</sup>, il cui compito era analizzare i vari tipi di pagamenti afferenti al commercio elettronico in base alle convenzioni fiscali<sup>60</sup>. Il rapporto classifica 28 tipologie di transazione, e pur differendo in più punti dal Regolamento comunitario, non mancano gli esempi in cui le classificazioni coincidono con quelle proposte in sede di Regolamento 1777/2005/CE.

Il legislatore comunitario in sede di Regolamento si limita infatti ad effettuare inclusioni (vedasi l'art. 11 del Regolamento) od esclusioni (vedasi l'art. 12 del Regolamento), con poca o nulla spiegazione tecnica dell'operazione. Il documento OCSE al contrario accompagna ogni operazione con una definizione e una nota di commento. Un esempio, prima il documento OCSE, poi il dettato comunitario.

#### ***Category 4: Updates and add-ons***

##### ***Definition***

*The provider of software or other digital product agrees to provide the customer with updates and add-ons to the digital product. There is no agreement to produce updates or add-ons specifically for a given customer.*

---

58 OCSE (1999), "Defining and Measuring E-Commerce: A Status Report, ottobre 1999, par. 3, pag. 8.

59 OCSE (2001), Report To Working Party n. 1, "Tax Treaty Characterization Issues Arising from e-commerce By the Technical Advisory Group".

60 "The OECD's Committee on Fiscal Affairs established five business-government technical advisory groups (TAG), for the first time in history inviting business representatives into the heretofore government-only tax policy formation process.", in Freedman J. M., *Taxation of Telecommunications and E-Commerce: Borders – What Borders?*

## **ANNEX I**

### **Article 11 of this Regulation**

#### **2. Item 2 of Annex L to Directive 77/388/EEC**

*(a) Accessing or downloading software (including procurement/accountancy programmes and anti-virus software) plus updates<sup>61</sup>*

E ancora, sempre prima il documento OCSE seguito da quello comunitario:

#### **Category 11: Web site hosting**

##### **Definition**

*The provider offers space on its server to host web sites. The provider obtains no rights in the copyrights created by the developer of the web site content. The owner of the copyrighted material on the site may remotely manipulate the site, including modifying the content on the site.*

*The provider is compensated by a fee based on the passage of time.*

## **ANNEX I**

### **Article 11 of this Regulation**

#### **1. Item 1 of Annex L to Directive 77/388/EEC**

*(a) Website hosting and webpage hosting<sup>62</sup>*

---

61 [IT] “(...) Allegato I - 2 Punto 2 dell'allegato L della direttiva 77/388/CEE a) Accesso o scaricamento di software, tra cui programmi di aggiudicazione / contabilità, software antivirus e loro aggiornamenti(...)”. [SV] “ (...) Bilaga 1 - 2. Punkt 2 i bilaga L till direktiv 77/388/EEG a) Tillgång till eller nedladdning av programvara, t.ex. upphandlings-, bokförings- eller antivirusprogram, samt uppdateringar(...)”.

62 [EN] “(...)1. Punto 1 dell'allegato L della direttiva 77/388/CEE- a) Hosting di siti web e di pagine web(...)”; [SV] “ (...) 1. Punkt 1 i bilaga L till direktiv 77/388/EEG- a) Webbhotellverksamhet(...)”.

E ancora:

***Category 21: Access to an interactive web site***

***Definition***

*The provider makes available to subscribers a web site featuring digital content, including information, music, video, games, and activities (whether or not developed or owned by the provider). Subscribers pay a fixed periodic fee for access to the site. The principal value of the site to subscribers is interacting with the site while online as opposed to getting a product or services from the site.*

***Category 28: Subscription to a web site allowing the downloading of digital products***

***Definition***

*The provider makes available to subscribers a web site featuring copyrighted digital content (e.g. music). Subscribers pay a fixed periodic fee for access to the site. Unlike category 21, the principal value of the site to subscribers is the possibility to download these digital products.*

***ANNEX I - Article 11 of this Regulation***

*Item 3 of Annex L to Directive 77/388/EEC*

*3(d) Subscription to online newspapers and journals<sup>63</sup>*

La mancanza di una spiegazione tecnica dell'operazione emerge con più evidenza soprattutto su quei punti dove risulta esserci discordanza tra il documento OCSE e quello Comunitario. Ad esempio:

***Category 13: Data warehousing***

---

<sup>63</sup> [IT] “(...) 3. Punto 3 dell’allegato L della direttiva 77/388/CEE- d) Abbonamento a giornali o riviste on line (...)”; [SV] “(...) 3. Punkt 3 i bilaga L till direktiv 77/388/EEG - .d) Prenumeration på nättidningar och nättidskrifter (...)”.

## **Definition**

*The customer stores its computer data on computer servers owned and operated by the provider. The customer can access, upload, retrieve and manipulate data remotely. No software is licensed to the customer under this transaction. An example would be a retailer who stores its inventory records on the provider's hardware and persons on the customer's order desk remotely access this information to allow them to determine whether orders could be filled from current stock.*

## **Article 12**

*The following, in particular, shall not be covered by the 12<sup>th</sup> indent of Article 9(2)(e) of Directive 77/388/EEC:*

*(j) offline data warehousing services<sup>64</sup>;*

*1. Item 1 of Annex L to Directive 77/388/EEC*

*(d) Online data warehousing where specific data is stored and retrieved electronically<sup>65</sup>*

## **TIPOLOGIA DELLE TRANSAZIONI DI COMMERCIO ELETTRONICO**

Sia nei documenti pubblicati dall'OCSE <sup>66</sup> sia nei documenti comunitari<sup>67</sup> il commercio elettronico è stato suddiviso in diretto - *digital delivery* - ed

---

64 [IT] “(...) Articolo 12 - In particolare, le seguenti operazioni non rientrano nell’ambito d’applicazione dell’articolo 9, paragrafo 2, lettera e), dodicesimo trattino, della direttiva 77/388/CEE: j) i servizi di conservazione dei dati off line; (...)”; [SV] “(...) Artikel 12 -I synnerhet följande skall inte omfattas av artikel 9.2 e tolfte strecksatsen i direktiv 77/388/EEG: jj) Datalagringstjänster offline(...)”.

65 [IT] “(...) 1. Punto 1 dell’allegato L della direttiva 77/388/CEE-d) Conservazione (warehousing) dei dati on line, quando dati specifici sono conservati e recuperati elettronicamente (...)”; [SV] “(...)1. Punkt 1 i bilaga L till direktiv 77/388/EEG -d) Datalagerhantering online där vissa uppgifter lagras och hämtas på elektronisk väg(...)”.

66 OECD, Taxation and Electronic Commerce, implementing the Ottawa Taxation framework conditions, Paris, 2001.

67 COM (1998) 374 def., Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento europeo e al Comitato economico e sociale - Commercio elettronico ed imposizione indiretta. Pag. 5; [EN] COM (1998) 374 final, Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee - Electronic commerce and indirect taxation; [SV] COM (1998) 374, Meddelande från Kommissionen till Rådet, Europaparlamentet och Ekonomiska och Sociala Kommittén - Elektronisk handel och indirekt beskattning.



indiretto - *non-digital delivery*. Anche la dottrina<sup>68</sup> è concorde nell'effettuare la stessa distinzione.

A livello comunitario questa qualificazione è rinvenibile all'interno della Comunicazione COM (1998) 374 def.<sup>69</sup>, dove si precisa che il termine commercio elettronico indiretto è riferibile a quelle transazioni dove sia l'ordine che la consegna del prodotto venga effettuato interamente (tramite la rete Internet) tramite un sito web localizzato in internet, mentre commercio elettronico diretto individua quelle transazioni in cui la consegna del bene avviene tramite vie tradizionali anche a fronte di un'ordinazione del prodotto effettuata tramite Internet. Particolare caratteristica del commercio elettronico diretto, degna di not, è il fatto che le transazioni non implicano la consegna diretta di alcun bene. Un'ulteriore distinzione terminologica separa la transazioni che avvengono tra soggetti passivi, abitualmente chiamate *business-to-business* o *b2b*, e le transazioni che avvengono tra un soggetto passivo ed un consumatore privato, chiamate *business-to-consumer* o *b2c*.

L'Interim Report on the Implications of Electronic Commerce for VAT and Custom del 1998 tratteggia le seguenti caratteristiche riferibili al commercio elettronico<sup>70</sup>:

- ♦ *on-line ordering of physical goods from a supplier over the networks, either by e-mail or directly from a website, which are then delivered to customer through established channels,*
- ♦ *ordering of services such as travel and ticketing reservations, financial services, advertising, consultancy, etc. where once the commercial arrangements have been initiated over the network, the supplier provides the service in its traditional format,*
- ♦ *on-line ordering and delivery of "virtual" goods and services which can be downloaded via the networks in digital form. This category includes software, music, information and certain*

---

68 Vedasi anche in dottrina la posizione assunta da: Hinnekens, L., VAT policies in the digital age', EC Tax Review, 2001, Vol. 2, pp. 116-119. Cfr. inoltre: Kogels, H. A., VAT @ e-commerce, Ec Tax Review, 1999, Vol. 2, pag. 118.

69 COM (1998) 374 def., cit..

70 Documento XXI/98/0359 del 3 April 1998: Interim report on the implications of electronic commerce for VAT and Customs. All'indirizzo [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/interim\\_report\\_on\\_electric\\_commerce\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/interim_report_on_electric_commerce_en.pdf)

*professional services. (For this category, the existing carrying capacity or “bandwidth” of the networks is currently a limiting factor. The relatively slow transmission speeds currently restrict the range of products for which the net is practical for use as a carrier.*

Il relativo pagamento non è determinante per caratterizzare la transazione e può essere effettuato sia attraverso i canali tradizionali sia direttamente online senza che si venga a modificare la natura dell'operazione.

## **CLASSIFICAZIONE SVEDESE**

Nella normativa svedese le definizioni di servizi di telecomunicazione e di servizi elettronici si rinvencono all'interno del Mervärdeskattelagen, Cap. 5, 7§ ML. Più precisamente, nel Cap. 5, 7§10 ML è contenuta la classificazione dei servizi di telecomunicazione e nel Cap. 5, 7§12 ML sono elencati i servizi elettronici. Entrambe le tipologie sono qualificate mediante la stessa terminologia rinvenibile nelle definizioni comunitarie, con minime variazioni.

### **I SERVIZI DI TELECOMUNICAZIONE**

La classificazione dei servizi di telecomunicazione riprende quella data con la Direttiva 1999/59/CE, ma, seppure armonizzata, non risulta aggiornata con le modifiche che sono state apportate con la Direttiva 2002/38/CE, in special modo in relazione alla ulteriore dizione “Ai sensi della presente disposizione è considerata come facente parte di una prestazione di servizi di telecomunicazioni anche la messa a disposizione dell'accesso a reti globali di informazioni<sup>71</sup>” aggiunta al testo comunitario. La disposizione al Cap. 5, 7§ 10 ML recita:

*“Telekommunikationstjänster, varmed förstås dels tjänster som avser överföring, sändning eller mottagning av signaler, skrift, bilder och ljud eller information i övrigt med hjälp av tråd, radio eller optiska eller andra elektromagnetiska medel, dels tjänster som avser överlåtelse eller upplåtelse av*

---

71 [EN] Telecommunications services within the meaning of this provision shall also include provision of access to global information networks; [SV] Med telekommunikationstjänster enligt denna bestämmelse avses även tillhandahållande av tillgång till globala informationsnät.

*rättighet att utnyttja kapacitet för sådan överföring, sändning eller mottagning”,*

mentre la disposizione contenuta nella Direttiva 1999/59/CE dice:

*“Med ”telekommunikationstjänster” avses tjänster för överföring, sändning eller mottagning av signaler, text, bilder och ljud eller information av vilket slag som helst via tråd, radio, optiska eller andra elektromagnetiska medel, inbegripet överlåtelse och upplåtelse i samband härmed av rätten att nyttja kapacitet för sådan överföring, sändning eller mottagning.”*

ovvero, nella versione italiana ed Inglese rispettivamente,

*“Servizi di telecomunicazione, intesi come servizi che rendono possibile la trasmissione, l'emissione o la ricezione di segnali, scritti, immagini e suoni o informazioni di qualsiasi natura via filo, per radio, tramite mezzi ottici o altri mezzi elettromagnetici, ivi compresa la cessione e la concessione, ad esse connesse, di un diritto di utilizzazione a infrastrutture per la trasmissione, l'emissione o la ricezione”*

*“Telecommunications. Telecommunications services shall be deemed to be services relating to the transmission, emission or reception of signals, writing, images and sounds or information of any nature by wire, radio, optical or other electromagnetic systems, including the related transfer or assignment of the right to use capacity for such transmission, emission or reception.”*

I servizi elettronici fanno invece capo al Cap. 5, 7§ 12 ML. L'elencazione resa a livello comunitario nell'Allegato L della Direttiva 2002/38/CE è stata recepita in toto. Ricordiamo solo<sup>72</sup> che la dizione utilizzata all'interno del ML non corrisponde esattamente alla dizione che si rinviene all'interno della Direttiva 2002/38/CE, la quale utilizza l'espressione servizi prestati tramite mezzi elettronici e non invece la dizione svedese servizi elettronici. In dettaglio:

---

<sup>72</sup> Per i significati della differente espressione vedasi i capitoli seguenti.

***Disposizione contenuta nel Cap. 5, 7§ 12 ML***

*elektroniska tjänster, såsom tillhandahållande av*

*a. webbplatser och härbärgering av sådana samt distansunderhåll av programvara och utrustning,*

*b. programvara och uppdatering av denna,*

*c. bilder, texter och uppgifter samt databasåtkomst,*

*d. musik, filmer och spel, inbegripet hasardspel och spel om pengar, samt politiska, kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga eller underhållningsbetonade sändningar eller evenemang, och*

*e. distansundervisning.*

***Disposizione Direttiva 2002/38/CE - Allegato L***

*1. Tillhandahållande och härbärgering av webbplatser samt distansunderhåll av programvara och utrustning.*

*2. Tillhandahållande av programvara och uppdatering av denna.*

*3. Tillhandahållande av bilder, texter och uppgifter samt av databasåtkomst.*

*4. Tillhandahållande av musik, filmer och spel, inbegripet hasardspel och spel om pengar, samt av politiska, kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga eller underhållningsbetonade sändningar eller tilldragelser.*

*1. Tillhandahållande av distansundervisning.*

Ovvero, nella versione italiana:

*1. Fornitura di siti web e web-hosting, gestione a distanza di programmi e attrezzature.*

*2. Fornitura di software e relativo aggiornamento.*

*3. Fornitura di immagini, testi e informazioni e messa a disposizione di basi di dati.*

*4. Fornitura di musica, film, giochi, compresi i giochi di sorte o d'azzardo, programmi o manifestazioni politici, culturali, artistici, sportivi, scientifici o di intrattenimento.*

*1. Fornitura di prestazioni di insegnamento a distanza<sup>73</sup>.*

## **PROBLEMATICHE NAZIONALI SVEDESI**

Il Riksskatteverket, con la Comunicazione Dnr 4743-98/900<sup>74</sup> (ancora in vigore), definì i servizi di telecomunicazioni e li differenziò dai servizi elettronici, sottolineando come siano comunque simili e vicini. Nella Comunicazione venne chiarito inoltre come tali servizi debbano essere classificati e diversificati, distinguendo due categorie: nella prima troviamo i servizi che possono essere consegnati sia con mezzi elettronici (on-line) e sia con i metodi tradizionali (off-line), nella seconda quei servizi che possono essere prestati esclusivamente per via elettronica (on-line).

Solo questi ultimi, ovvero quelli che possono essere prestati esclusivamente per via elettronica, sono classificabili come servizi di telecomunicazione in accordo con il Riksskatteverket. A loro volta, questi possono essere identificati come:

*“Begreppet telekommunikationstjänster omfattar således exempelvis tillgång till databaser, tillgång till*

---

73 [EN] 1. Website supply, web-hosting, distance maintenance of programmes and equipment; 2. Supply of software and updating thereof; 3. Supply of images, text and information, and making databases available; 4. Supply of music, films and games, including games of chance and gambling games, and of political, cultural, artistic, sporting, scientific and entertainment broadcasts and events. 4.1. Supply of distance teaching.

74 RSV:s skrivelser 980519 Dnr 4743-98/900, avsnitt 4.3.2.2. Elektronisk handel och annan postorderförsäljning (punktskatte- och momsfrågor). National Tax Board: s lettera 980519, Dnr 4743-98/900, paragrafo 4.3.2.2. Commercio elettronico ed altre vendite a distanza (Il punto sulla tassazione ed altre questioni sull'IVA). Documento disponibile all'indirizzo <http://www.skatteverket.se/rattsinfo/skrivelser/98/skrivelser19980519a.html>

*datanätverk, tillhandahållande av råkapacitet (Hz, ps, byte), elektronisk postöverföring och tillhandahållande av web sidor/web hotell”*

*“The concept of telecommunication services cover thus for example access to databases, access to computer network agencies, providing of råkapacitet (Hz, ps, byte), electronic post office transfer and providing of web sides/web hotels.”*

Un rapido paragone tra la definizione di servizi di telecomunicazione data dal Riksskatteverket ed i servizi elettronici che si rinvencono all'Allegato L della Direttiva 2002/38/CE mostra però come queste per molti aspetti si sovrappongano. All'Allegato L sono menzionati *härbärgering av web sidor* e *databasåtkomst* come esempi di servizi elettronici, ma il Riksskatteverket stabilisce che l'accesso al data base così come la fornitura di siti web devono essere considerati servizi di telecomunicazione, e pertanto distribuiti solo elettronicamente. Ma i servizi di telecomunicazione non sono considerati come servizi prestati tramite mezzi elettronici in base alla Direttiva 2002/38/CE: la questione collegata alla territorialità per i differenti tipi di servizi di telecomunicazione da una parte e dei servizi elettronici dall'altra si presenta alquanto contorta e poco definita.

## **I PROGRAMMI TELEVISIVI**

Problemi simili esistono per quanto attiene alle differenze intercorrenti tra i servizi di telecomunicazione ed i programmi televisivi. Diversi atti preparatori nel qualificare i servizi di telecomunicazione delineano le differenze con i programmi televisivi: i primi vengo connotati come strumento in base al quale i servizi vengono distribuiti, senza relazione alcuna con l'oggetto del trasferimento. L'elemento qualificante è l'atto del trasferimento in quanto tale, non il suo contenuto, mentre il contenuto, o meglio il messaggio, è l'elemento qualificante del programma radio-televisivo<sup>75</sup>.

Da tale impostazione discende però l'inadeguatezza di classificare i servizi televisivi qualora prestati con l'ausilio delle telecomunicazioni, quali

---

<sup>75</sup> Prop. 1996/97:81, pag. 26. In merito alla definizione di servizio di telecomunicazione: “Även överföring av data, ljudradio och TV-program omfattas av definitionen. Det är emellertid endast själva transporten av meddelandet som avses. Meddelandet i sig, exempelvis ett radio- eller TV-program, omfattas inte.”, ovvero “Anche il trasferimento di dati, messaggi sonori radiofonici e programmi televisivi sono coperti dalla definizione. Poiché è solamente l'effettivo mezzo di trasferimento del messaggio che assume rilevanza. Il messaggio in se, per esempio radio o programmi televisivi, non è coperto dalla definizione.”

programmi televisivi, fintanto che tali servizi possono essere prestati con altri mezzi ad esempio tramite internet.

La stessa giurisprudenza svedese si è occupata del complesso problema qualificatorio. La Suprema Corte Amministrativa si è pronunciata recentemente in materia, con RÅ 2005 ref. 71, in merito alla distinzione tra servizi di telecomunicazione e servizi di radiodiffusione e televisione e loro diversa tassazione, richiamandosi alla Causa C-89/04 (*Mediakabel BV contro Commissariaat voor de Media*)<sup>76</sup> della Corte di Giustizia, che trattava un caso analogo ai fini specifici della territorialità della prestazione dei servizi di comunicazione.

La società oggetto della sentenza, produttrice e distributrice di canali televisivi a pagamento, ha sede principale in Svezia e possiede succursali in altri paesi membri ed in stati terzi, che erogano di riflesso i programmi in questione. Il problema specifico risiede nella tassazione ai fini IVA della attività d'impresa, ovvero se questa debba rientrare nella disposizione prevista dal Cap. 5, 7 paragrafi 10§ e 11§ ML e se quindi debba applicarsi ai servizi in questione il principio della tassazione del paese di destinazione (art. 9, paragrafo 2 della Sesta direttiva), tesi portata avanti dallo *Skatterättsnämnden* (Organo dell'interpello), oppure se debba applicarsi a tali servizi la tassazione nel paese di origine prevista dal Cap. 5, 8§ del ML (art. 9, paragrafo 1 della Sesta direttiva). Tesi, quest'ultima, sostenuta dallo *Skatteverket* (Amministrazione finanziaria).

La Suprema Corte Amministrativa ha innanzitutto classificato il tipo di attività e solo dopo questa operazione ha proceduto a stabilire quale regolamentazione in materia di territorialità doveva essere applicata al caso di specie. Come si legge in sentenza, lo *Skatterättsnämnden* sosteneva che i servizi in questione dovevano farsi rientrare all'interno della regolamentazione della territorialità prevista nel Cap. 5, 7§ ML stabilente il principio di destinazione, affermando come sia in ML sia nella Sesta direttiva manchi una definizione di servizi di trasmissione televisiva. Inoltre, affermava che gli atti preparatori 2002/03:77, pag. 62<sup>77</sup>, rendono chiaro come per quanto riguarda il concetto di servizi di trasmissione televisiva sia necessario il richiamo alla Direttiva 89/552/CEE e come gli atti preparatori 1993/94:99, pag. 180<sup>78</sup>,

---

76 Sentenza della Corte di Giustizia del 2 giugno 2005 (cit.).

77 Prop. (2002/03:77), pag. 63: "(...) I fråga om vad som avses med TV-sändningar, kan lämpligen ledning hämtas i direktiv 89/552/EG(...)", ovvero "(...) Riguardo a cosa deve intendersi per servizio di trasmissione televisiva, questo può essere interpretato con la guida di quanto affermato all'interno della Direttiva 89/552/Ce (...)".

78 Prop. (1993/94:99) pag. 180: "8 § är tillämplig endast på sådana tjänster som inte är uppräknade i de föregående paragraferna. 7 § innehåller en uppräkningslista av tjänster. (...) Den här behandlade 7 §, kommer därmed att få ett vidsträckt tillämpningsområde i förhållande till 8 §.", ovvero "Il paragrafo 8§ è applicabile solo per a quei servizi che non sono specificamente enumerati

abbiano affermato come sia necessario conferire al Cap. 5, 7§ ML l'interpretazione più ampia possibile, anche in considerazione del fatto che l'attività posta in essere riguarda comunque un'attività di commercio elettronico tra società e quindi di conseguenza per tali tipologie di servizi si rende comunque applicabile l'art. 9, paragrafo 2 lett. e) della Sesta direttiva.

Anche la dottrina<sup>79</sup> ha accolto con favore la tesi espressa dallo *Skatterättsnämnden*, prediligendo un'interpretazione più in sintonia con gli ultimi documenti comunitari: la Commissione europea, COM (2003) 822 e COM (2005) 334, ha affermato come la norma del principio del paese di destinazione debba diventare la regola centrale<sup>80</sup>.

Lo Skatteverket ha appellato tale decisione, sostenendo la tesi che tale tipologia di servizi doveva essere invece ricompresa all'interno della regolamentazione prevista dal Cap. 5, 8§ ML stabilente il principio di origine, trattandosi di programmi televisivi per specifici abbonati non rientranti quindi né nella definizione data al paragrafo 10 né nella definizione data al paragrafo 11 del Cap. 5, 7§ del ML. Non essendo specificamente ricompresa, doveva essere applicata la regola principale prevista dal Cap. 5, 8§ ML.

La Suprema Corte ha rigettato questa interpretazione, affermando che per tale tipologia di servizi debba applicarsi la regola contenuta nel Cap. 5, 7§ del ML e corrispondente all'art. 9,2 lett. e) della Sesta Direttiva, prevedente il principio di destinazione, sulla base del fatto che la società in questione è registrata presso *Radio och TV-verket* (Autorità per la radio e televisione) la quale registra tutte le attività del settore in base alla Legge (1996:844). A maggior ragione, l'autorità statale che controlla il contenuto dei programmi televisivi e radiofonici controlla anche l'attività della società in questione: questa circostanza prova che l'attività posta in essere dalla società in questione chiaramente si inserisce in una attività di radio-televisione.

Le definizioni sono insomma in costante evoluzione e precisazione da parte della prassi, della legislazione e della giurisprudenza all'interno del contesto nazionale svedese. Come diremo successivamente, le regole della territorialità di tali servizi sono sensibilmente diverse tra di loro. Da qui l'importanza, si ribadisce, di una corretta classificazione ed individuazione del servizio

---

all'interno del paragrafo 7§, il quale contiene una elencazione dei servizi. (...)”. Il paragrafo 7§ deve quindi trovare un'applicazione molto estensiva in rapporto al paragrafo 8§.

79 Kleerup, J., E Mervärdeskatt, SkatteNytt, n.6, 2006, pag. 5.

80 Kleerup, J., 2006, op.cit., pag.5 e segg.



## **DEFINIZIONE ITALIANA DI SERVIZI DI TELECOMUNICAZIONE**

Il Testo Unico dell'IVA italiano, Dpr. n. 633/72, diversamente da quanto visto per il testo svedese, non ha recepito il concetto di servizi di telecomunicazioni che si rinviene nella Direttiva 1999/59/CE. L'unica definizione di servizi di telecomunicazioni si trova all'interno del Decreto ministeriale 24 ottobre 2000, n. 366<sup>81</sup>, in merito all'applicazione dell'Imposta sul Valore aggiunto alle operazioni effettuate nel settore delle telecomunicazioni, al cui art.1 si legge:

*“(...) Ai fini del presente decreto costituiscono servizi di telecomunicazione l'emissione, trasmissione e ricezione di segni, segnali, scritti, immagini e suoni o informazioni di qualsiasi natura, resi tramite filo, radio, cavo, od altri mezzi o sistemi elettromagnetici, elettronici, ottici e similari all'uopo predisposti dalla tecnica. Si considerano altresì servizi di telecomunicazione la cessione e la concessione di diritti di utilizzazione dei mezzi o sistemi per le predette emissioni, trasmissioni o ricezioni, la distribuzione di segnali radiotelevisivi, via cavo o satellite, la messa a disposizione di reti in cavo o satellitari, l'autorizzazione all'accesso alle reti informatiche, nonché le altre operazioni accessorie o comunque connesse ai servizi in precedenza indicati, quando le stesse sono considerate parte integrante del servizio in forza delle previsioni contrattuali (...)”.*

La definizione della Direttiva 1999/59/CE dice invece:

*“(...) Sono considerate prestazioni di servizi di telecomunicazioni le prestazioni di servizi che rendono possibile la trasmissione, l'emissione o la ricezione di segnali, scritti, immagini e suoni o informazioni di qualsiasi natura via filo, per radio, tramite mezzi ottici o altri mezzi elettromagnetici, ivi compresa la cessione e la concessione, ad esse connesse, di un diritto di utilizzazione a infrastrutture per la trasmissione, l'emissione o la ricezione. Ai sensi della presente disposizione è considerata come facente parte di una prestazione di servizi di telecomunicazioni anche la*

---

<sup>81</sup> Ministero delle finanze Decreto 24 ottobre 2000, n. 366, Applicazione dell'imposta sul valore aggiunto alle operazioni effettuate nel settore delle telecomunicazioni, Gazzetta Ufficiale n. 288 dell'11 dicembre 2000.

*messa a disposizione dell'accesso a reti globali di informazioni (...)*".

La definizione italiana non è quindi allineata con quella europea sotto almeno due specifici profili. In primis, poiché la normativa comunitaria procede distinguendo e separando i servizi di telecomunicazione dai servizi televisione, contrariamente a quella nazionale dove *"(...) si considerano altresì servizi di telecomunicazione (...) la distribuzione di segnali radiotelevisivi, via cavo o satellite (...)"*. Secondariamente, perché vengono attratte all'interno dei servizi di telecomunicazioni anche *"(...) le altre operazioni accessorie o comunque connesse ai servizi in precedenza indicati, quando le stesse sono considerate parte integrante del servizio in forza delle previsioni contrattuali"*. Vediamo con quali conseguenze all'interno dell'ordinamento giuridico. Come abbiamo avuto modo di verificare esaminando la qualificazione comunitaria dei servizi di telecomunicazione, il legislatore comunitario, Direttiva 90/387/CEE del Consiglio del 28 giugno 1990, ha voluto invece effettuare proprio una netta divisione e separazione tra i servizi di telecomunicazione e quelli di televisione. La normativa italiana non sembra sul punto aver recepito le disposizioni comunitarie. La dottrina<sup>82</sup> ha evidenziato l'importanza di classificazioni uniformi e di portata comunitaria dei servizi di telecomunicazioni, al fine di evitare casi di doppia imposizione o di mancata tassazione come risultato di interpretazioni difformi che portino all'applicazione di regole in materia di territorialità diverse e contrastanti<sup>83</sup>.

Le definizioni nazionali italiane in questo senso sembrano presentare un largo margine di discrezionalità. Alcuni autori<sup>84</sup> hanno affermato che questa divergenza tra definizione nazionale e comunitaria è una divergenza prima facie ed il contrasto quindi sarebbe soltanto apparente, ma è difficile seguire fino in fondo questa linea quando resta evidente la possibilità di far rientrare la radio-diffusione nel dettato che prevede la *"(...) distribuzione di segnali radiotelevisivi, via cavo o satellite (...)"*. La tesi è che la dizione *distribuzione di segnali radiotelevisivi via cavo o satellite* sia da intendersi limitata a quei

---

82 Lavagnilio, M., Telecommunications Services under Italian Law - Is the Italian Vat Treatment Consistent with the Sixth Directive?, in International Vat Monitor, 3, 2001, pag. 121.

83 Sentenza della Corte del 4 Luglio 1985. Gunter Berkholz contro Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt. Causa 168/84. Raccolta della giurisprudenza 1985 pagina 2251, punto 17 della motivazione, par. 14; [EN] Judgment of the Court of 4 July 1985. Gunter Berkholz v Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt. Case 168/84. European Court reports 1985 Page 2251. Paragraph 14; [SV] Domstolens dom (andra avdelningen) den 4 juli 1985. Gunter Berkholz mot Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt. Mål 168/84, Rättsfallssamling 1985 s. 2251. Inoltre: Sentenza della Corte del 26 settembre 1996, Jürgen Dudda contro Finanzgericht Bergisch Gladbach. Causa C-327/94, Raccolta della giurisprudenza 1996 pagina I-4595. Punto 20; [EN] Judgment of the Court of 26 September 1996, Jürgen Dudda v Finanzgericht Bergisch Gladbach. Case C-327/94, European Court reports 1996 Page I-4595. Paragraph 20; [SV] Domstolens dom den 26 september 1996, Jürgen Dudda mot Finanzgericht Bergisch Gladbach. Mål C-327/94, Rättsfallssamling 1996 s. I-4595.

84 Lavagnilio, M., op. cit., 2001, pag. 121. Vedasi anche dello stesso autore "Territorialità dei servizi di telecomunicazione", in l'IVA, n. 8, 2002, pag. 615.

servizi che non sono legati ad un evento sottostante (ad esempio culturale, artistico sportivo, etc.) e che consistono nel diritto di usare o distribuire il *broadcasting network* (rete di trasmissione) per la radio e la televisione<sup>85</sup>. In altre parole: la distribuzione del segnale stesso via cavo o satellite dovrebbe essere considerato un servizio di telecomunicazioni se chi riceve il servizio è un fornitore che usa i segnali per trasmettere i suoi servizi. Se le autorità italiane avessero inteso includere la radiodiffusione nel concetto di telecomunicazioni al posto di o insieme a distribuzione di segnali radio-televisivi, avrebbero usato il termine radiodiffusione che è la corretta traduzione italiana di *radio broadcasting*<sup>86</sup>. Altri autori<sup>87</sup> invece hanno espresso una opinione differente, affermando che nella definizione che si rinviene nel Decreto Ministeriale 24 ottobre 2000 n. 366 debbano farsi rientrare anche i servizi di pay-tv richiamando a sostegno della propria tesi copiosa prassi dell'Agenzia delle Entrate<sup>88</sup>.

La tesi dottrinaria<sup>89</sup> che disconosce che all'interno del Decreto Ministeriale 24 ottobre 2000, n. 366 debba farsi rientrare la trasmissione radio televisiva non è comunque maggioritaria: come detto, l'Agenzia delle Entrate, con tre risoluzioni<sup>90</sup> ravvicinate, posteriori al lavoro della dottrina qui menzionata, successive nel tempo e simili nel contenuto, ha affermato esattamente il contrario. In particolare, la Risoluzione n. 196/2002 evidenzia come la definizione nazionale si discosti dalla definizione comunitaria, e sia più ampia di questa:

*“(...) l'art. 1 del citato decreto contiene una definizione di servizi di telecomunicazione più ampia rispetto a quella contenuta nella Direttiva CE del 17 giugno 1999, n. 59, comprendendo oltre all'emissione, ricezione e trasmissione di segnali, immagini, suoni etc. anche le altre operazioni accessorie o comunque connesse ai detti servizi, qualora le stesse sono considerate parte integrante del servizio in forza delle previsioni contrattuali(...)”.*

---

85 Lavagnilio cita a sostegno della sua tesi la Risoluzione n. 8/E-VII-15-127 del 23 gennaio 1997, Direzione affari Giuridici e contenzioso tributario. Il testo del provvedimento è disponibile su [fiscoonline](http://fiscoonline.it).

86 Lavagnilio cita a sostegno della sua tesi la Risoluzione n. III-7-1331 del 30 dicembre 1994 – Direzione Affari Giuridici e contenzioso tributario, dove si dice che l'Amministrazione finanziaria considera radiodiffusione l'emissione di segnali ricevuti dal pubblico.

87 Della Valle E., Sciarretta C., Profili IVA della televisione digitale, ne *il Fisco*, n. 19, 10 marzo 2003, pag. 1306.

88 Vedasi nota seguente.

89 Lavagnilio, M., op. cit., 2002, pag. 615.

90 Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, Risoluzione del 17 giugno 2002, n. 195, Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, Risoluzione del 18 giugno 2002, n. 196, Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, Risoluzione del 18 novembre 2002, n. 361.

La Risoluzione conclude poi affermando che

*“(...) anche l'attività di emissione di segnali televisivi effettuata con il sistema “VOD”<sup>91</sup> rientra nella nozione di servizio di telecomunicazione (...)”.*

È vero che tali definizioni, come viene ribadito, sono date al fine di ampliare i soggetti ammessi al regime semplificato<sup>92</sup> ricomprendendo non solo le attività di telecomunicazione ma anche quelle di televisione, ma si deve comunque obiettare che tale definizione è l'unica rinvenibile all'interno dell'ordinamento tributario nazionale. Come diretta conseguenza, questa stessa definizione viene poi utilizzata nell'ordinamento tributario proprio come qualificazione del servizio di telecomunicazione ricomprendente anche il servizio di emissione di programmi televisivi (e quindi la radiodiffusione e il broadcasting) indipendentemente dalla finalità specifica del regime semplificato per cui inizialmente è stata creata la disciplina<sup>93</sup>, e pertanto anche ai fini specifici delle regole di territorialità di tali servizi di telecomunicazione<sup>94</sup>.

Il secondo punto ricomprende anche le altre operazioni accessorie o comunque connesse ai servizi di telecomunicazioni, una dizione non presente a livello comunitario.

Si deve rilevare come la conclusione a cui sono arrivate le Risoluzioni ministeriali non si basa sulla confusione linguistica tra distribuzione e radiodiffusione di segnali radiotelevisivi<sup>95</sup>, quanto su altri due elementi. Il primo riguarda l'inclusione all'interno dei servizi di telecomunicazione anche dell'attività di emissione di segnali televisivi effettuata con il sistema “VOD”; il

---

91 Nel sistema pay per view l'utente può scegliere un singolo programma e corrispondere un prezzo unitario stabilito; nei sistemi di video on demand l'utente determina non solo il programma, ma anche l'orario di trasmissione. Della Valle E., Sciarretta C., Profili IVA della televisione digitale, op. cit., 2003, pag. 1306, nota n. 4.

92 Non rientra nello scopo di questa tesi parlare del regime semplificato delle attività dei servizi di telecomunicazione. A mero titolo esemplificativo si ricorda che tale regime offre la possibilità di 1) emettere le fatture in un unico esemplare (art. 2), 2) eseguire le registrazioni in forma cumulativa, e su supporti magnetici o di immagini (art. 3), 3) effettuare liquidazioni e versamenti periodici con cadenza trimestrale (art. 6), 4) fatturare anche per conto dei soggetti che effettuano servizi di telecomunicazione per loro tramite.

93 Vedasi ancora l'articolo di Lavagnilio succitato dove viene utilizzata la definizione proveniente dal Decreto 24 ottobre 2000, n. 366. In senso più dubitativo vedasi Della Valle E. - Sciarretta C., Profili IVA della televisione digitale, ne il fisco, n. 19, del 10 marzo 2003, pag. 1306. Gli autori non sono certi che il broadcasting rientri all'interno dei servizi di telecomunicazione e concludono sperando che il dubbio possa essere risolto con l'entrata in vigore della normativa comunitaria del 2002. Ed in effetti la Direttiva 2002/38/CE tiene divisi i due servizi di telecomunicazione e televisione riservando loro diversi trattini all'art. 9, pur seguendo le medesime regole in relazione alla territorialità. Risulta interessante notare come non sia peraltro così nell'ordinamento nazionale italiano, dove i servizi di telecomunicazione e i servizi di radio televisione seguono differenti regole in materia: vedasi a proposito l'art. f bis) del Dpr. n. 633/72, dedicato esclusivamente ai servizi di telecomunicazione.

94 Pirola, G., Occhetta L., IVA - Presupposto territoriale, Banca dati Il Sole 24 ore. Gli autori citano proprio la definizione dei servizi di telecomunicazione che si rinviene nel D.M. 366/2000 ai fini della territorialità dei servizi di telecomunicazione.

95 Lavagnilio, M., 2001, op.cit., pag. 121.

secondo e più decisivo elemento si basa sulla circostanza che sono attratte nella definizione dei servizi di telecomunicazione anche le altre operazioni accessorie o comunque connesse ai servizi di telecomunicazione. Lo stesso Lavagnilio<sup>96</sup> aveva sottolineato l'ampliamento concesso dal legislatore nazionale italiano con l'introduzione della dizione *operazioni accessorie o comunque connesse*: questo ampliamento della definizione dei servizi di telecomunicazione corrisponde al secondo elemento di disarmonia, legato non tanto all'introduzione del concetto di operazioni accessorie quanto alla ricomprensione delle operazioni comunque connesse ai servizi di telecomunicazione.

Si è fatto osservare come la Giurisprudenza della Corte di Giustizia<sup>97</sup> abbia più volte affermato come nella definizione di servizio ausiliario debba farsi rientrare anche il servizio fornito al fine di un migliore utilizzo del servizio principale, e che questo non costituisce per il consumatore un fine a sé stante. Le due prestazioni, accessoria e principale, devono essere legate da un vincolo di necessità inteso in senso economico e giuridico<sup>98</sup>, ma sul piano applicativo l'individuazione delle operazioni classificabili come accessorie si è spesso rivelata disagiata, proprio a causa delle condizioni volute dal legislatore<sup>99</sup>.

Il principio in base al quale le operazioni accessorie non assumono autonoma rilevanza ai fini dell'applicazione del tributo e seguono per così dire le sorti dell'operazione principale fanno capo all'art.12<sup>100</sup> del DPR n. 633/72. L'operazione accessoria, pure essendo utilizzabile *uti singuli*<sup>101</sup>, a causa della sua natura ancillare non può scindersi dall'operazione principale all'interno del contesto giuridico dove viene posta in essere. Il rapporto di accessorietà non sorge da una destinazione oggettiva, quanto piuttosto da un vincolo di subordinazione funzionale<sup>102</sup>. La giurisprudenza comunitaria si è espressa svariate volte sull'argomento, stante la mancanza di definizione di operazione accessoria all'interno dell'ordinamento italiano.

---

96 Lavagnilio, M., 2001, op. cit., pag. 121.

97 Lavagnilio, M., 2001, op. cit., pag. 122, nota 21. L'autore cita i casi C 308/96, C 94/97, C 349/96 della Corte di Giustizia.

98 Centore, P., I confini dell'accessorietà nelle operazioni IVA, Corte di Giustizia UE, sentenza 6 luglio 2006, Causa C-251/05, il Commento, in Corriere Tributario, n. 35, 2006, pag. 2774, citando le sentenze della Corte di Giustizia Causa 76/99, 380/99.

99 Costanzo, L., IVA: art. 12 del D.P.R. n. 633/1972. Punto fermo ma non troppo. Cessioni e prestazioni accessorie, ne il fisco n. 48, 27 dicembre 2004, pag. 8040.

100 Art. 12 - Cessioni e prestazioni accessorie. Il trasporto, la posa in opera, l'imballaggio, il confezionamento, la fornitura di recipienti o contenitori e le altre cessioni o prestazioni accessorie ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, effettuati direttamente dal cedente o prestatore ovvero per suo conto e a sue spese, non sono soggetti autonomamente all'imposta nei rapporti fra le parti dell'operazione principale. Se la cessione o prestazione principale è soggetta all'imposta, i corrispettivi delle cessioni o prestazioni accessorie impongono a formare la base imponibile.

101 Centore, P., op. cit., 2006, pag. 2773.

102 Centore cita in proposito la sentenza della Commissione Tributaria Centrale, 10 aprile 1985, n. 3354.

Quindi, mentre l'inserimento delle attività accessorie dei servizi di telecomunicazione all'interno della classificazione stessa dei servizi di telecomunicazione risulta allineata con la definizione comunitaria e non crea comunque storture all'interno del sistema, la stessa cosa non può dirsi dell'inserimento all'interno della definizione delle attività connesse ai servizi di telecomunicazioni, che risulta essere un vero e proprio ampliamento.

L'operazione connessa non contiene limitazioni legislative o, per meglio dire, contenimenti legislativi al pari di quella accessoria, sottoposta a precise limitazioni all'interno della legislazione nazionale italiana. A titolo d'esempio, è previsto che il prestatore debba essere il prestatore formale del servizio:

*“effettuati direttamente dal cedente o prestatore  
ovvero per suo conto (...)”<sup>103</sup>.*

Sostanzialmente la norma prevede che se la cessione o la prestazione intercorre tra due soggetti, anche l'operazione accessoria per essere considerata tale deve intercorrere tra i due soggetti precedentemente determinati. La disposizione non richiede come condizione che l'operazione accessoria sia resa direttamente dal prestatore di quella principale ma prevede che questi possa effettuarla a mezzo terzi, ma a proprio nome ed a proprie spese<sup>104</sup>. Nella qualificazione dei servizi di telecomunicazione, invece, non viene richiesto che l'operazione connessa debba essere anche ausiliaria alla prestazione principale<sup>105</sup>. La conseguenza di una tale impostazione è che all'interno della definizione dei servizi di telecomunicazione per gli scopi dell'IVA possono essere inclusi anche tutti gli altri servizi comunque connessi ai servizi di telecomunicazione, essendo sufficiente che all'interno del contratto sia inserita la dizione voluta dal legislatore, poiché

*“(...) le stesse sono considerate parte integrante del  
servizio in forza delle previsioni contrattuali (...)”<sup>106</sup>.*

Non ultimo, lo spirito della definizione italiana dei servizi di telecomunicazione di *“operazioni comunque connesse che vengono attratte nella definizione dei servizi di telecomunicazione per gli scopi dell'IVA”* si trova in netto contrasto con la recente giurisprudenza comunitaria. La Corte di Giustizia, Causa C-251/05<sup>107</sup>, affrontando il tema dell'accessorietà delle

---

103 Art. 12, 1 comma del DPR n. 633/72.

104 Costanzo, L., op. cit., 2004, pag. 8040.

105 Lavagnilio, M., op. cit., 2001, pag. 122.

106 Lavagnilio, M., op. cit., 2001, pag. 122.

107 Sentenza della Corte del 6 luglio 2006, Talacre Beach Caravan Sales Ltd contro Commissioners of Customs & Excise. Causa

operazioni ha affermato il principio in base al quale, sebbene taluni beni costituiscano oggetto di una cessione unica,

*“(...) comprendente, da un lato, un bene principale per il quale la normativa di uno Stato membro concede un'esenzione con rimborso della tassa pagata (...) e, d'altro lato, beni che tale normativa esclude dall'ambito di applicazione della stessa esenzione, non osta a che lo Stato membro di cui trattasi riscuota l'IVA all'aliquota normale sulla cessione di tali beni esclusi (...)”<sup>108</sup>.*

esponendo il principio che in alcuni casi (nel caso specifico in materia di esenzione) è legittimo un trattamento IVA differenziato delle due differenti operazioni rispetto al bene principale.

La dottrina<sup>109</sup> ha osservato che sebbene la natura tipica dell'operazione IVA richiede che questa non possa essere mista, cioè composta da elementi valutabili separatamente, l'oggetto della tassazione deve essere unitario per non ricadere nella differente ipotesi di operazione complessa.

In un caso simile la Commissione Tributaria Centrale<sup>110</sup> è stata chiamata a pronunciarsi in merito alle prestazioni fornite da un bar durante l'attività spettacolo di discoteca per decidere se le operazioni del bar dovevano essere assoggettate alla stessa aliquota del 12% stabilita per l'attività di discoteca, tesi questa sostenuta dall'Amministrazione finanziaria sulla base dell'art. 12 del Dpr. 633/72, o a quella del 9% stabilita per i servizi tipici dei bar, tesi sostenuta

---

C-251/05. Raccolta della giurisprudenza 2006; [EN] Judgment of the Court (First Chamber) of 6 July 2006. *Talacre Beach Caravan Sales Ltd v Commissioners of Customs & Excise*. Case C-251/05. *European Court reports* 2006; [SV] Domstolens dom den 6 juli 2006. *Talacre Beach Caravan Sales Ltd mot Commissioners of Customs & Excise*. Mål C-251/05. Rättsfallssamling 2006.

108 Vedasi la parte dispositiva della sentenza. [EN] “The fact that specific goods are counted as a single supply, including both a principal item which is by virtue of a Member State’s legislation subject to an exemption with refund of the tax paid within the meaning of Article 28(2)(a) of the Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment, as amended by Council Directive 92/77/EEC of 19 October 1992 supplementing the common system of value added tax and amending Directive 77/388/EEC (approximation of VAT rates), and items which that legislation excludes from the scope of that exemption, does not prevent the Member State concerned from levying VAT at the standard rate on the supply of those excluded items (...);” [SV] “Den omständigheten att vissa varor utgör föremål för en samlad leverans, som omfattar dels en huvudsaklig vara som enligt en medlemsstats lagstiftning omfattas av ett undantag från skatteplikt med återbetalning av erlagd skatt i den mening som avses i artikel 28.2 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/77/EEG av den 19 oktober 1992 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG (harmonisering av mervärdesskattesatser), dels varor som enligt denna lagstiftning inte omfattas av tillämpningsområdet för detta undantag, utgör inte hinder för att den berörda medlemsstaten uppbär mervärdesskatt enligt normalskattesatsen avseende de varor som inte omfattas av undantaget (...)”.

109 Centore, P., op. cit., 2006, pag. 2774.

110 Decisione della Commissione Tributaria Centrale, n. 330 del 24 gennaio 2000. Il testo è disponibile su [fisconline](http://fisconline.it).

dal contribuente. I giudici di primo e secondo grado avevano escluso l'accessorietà in base alla considerazione che le due attività vengono esercitate in modo autonomo, sicché non vi è alcun rapporto di accessorietà neanche quando la consumazione al bar avviene in costanza di servizio: la Commissione Tributaria Centrale ha parimenti escluso il rapporto di accessorietà, sulla base dell'assunto che per aversi prestazione accessoria le cessioni e le prestazioni devono sussistere soltanto in funzione dell'obbligazione principale.

*“(...) Pertanto, le prestazioni fornite dal bar di una discoteca, poiché esistono indipendentemente dallo svolgimento, limitato alle ore serali, dell'attività spettacolistica, non possono essere considerate prestazioni accessorie e devono seguire il regime impositivo proprio (...)”.*

Pertanto, in base ai principi enunciati dalla Corte di Giustizia ma anche dalla giurisprudenza nazionale italiana, si potrebbe concludere che la definizione italiana di servizi di telecomunicazione, inclusiva delle prestazioni connesse solo per volontà contrattuale ai medesimi servizi, potrebbe essere più correttamente inquadrata come definizione di operazioni complesse e quindi portare a valutazioni autonoma delle transazioni ai fini del loro relativo trattamento fiscale, soprattutto con particolare riguardo agli aspetti della territorialità dell'imposta.

### ***DEFINIZIONE ITALIANA DI SERVIZI PRESTATI TRAMITE MEZZI ELETTRONICI E SERVIZI DI RADIO-TELEVISIONE***

Anche qui, il Dpr. n. 633/72 non ha recepito l'elencazione dei servizi prestati tramite mezzi elettronici che si rinviene nella Direttiva 2002/38/CE, sempre a differenza di quanto invece effettuato dal legislatore nel Testo Unico IVA nazionale svedese.

Questa mancanza all'interno dell'ordinamento tributario italiano di una definizione generale di prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici è stata rilevata in dottrina<sup>111</sup> e si è fatto notare come il legislatore italiano si sia limitato ad utilizzare unicamente l'espressione sintetica *prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici* non introducendo alcuna qualificazione all'interno del corpus dell'IVA. Similmente, altri autori<sup>112</sup> hanno rilevato come il

---

111 Miceli, R., La territorialità IVA nelle "operazioni telematiche", in *Rassegna tributaria*, n. 2 di marzo-aprile 2004, paragrafo 4.2, pag. 580 e segg.

112 Salvatore, A., Oggetto delle transazioni telematiche e disciplina delle cessioni di beni e prestazioni di servizi nelle Imposte sul



tenore letterale del D.Lgs n. 273 attuativo della Direttiva n. 38, proprio in quanto carente di definizioni, potrebbe ingenerare il dubbio che la nuova disciplina si applichi anche al commercio elettronico indiretto (*off-line*), anche sulla base del fatto che questa assenza<sup>113</sup> risulta aggravata dall'ulteriore mancato richiamo a quanto contenuto dall'Allegato L della Direttiva.

Inoltre è stato rilevato come la normativa IVA italiana consentirebbe<sup>114</sup> ancora una qualificazione del trasferimento di beni immateriali come cessione di beni, e come la disciplina nazionale sia in contraddizione rispetto alla disciplina comunitaria<sup>115</sup>. Mentre quest'ultima definendo la cessione di beni fa riferimento ai soli beni materiali, l'ordinamento nazionale italiano, all'art. 2, comma 1 del Dpr. n. 633/72, vi ricomprende beni di ogni genere.

In Italia questo era un problema aperto anche prima del recepimento della Direttiva sul commercio elettronico, in quanto la differente impostazione e qualificazione di cessione di beni e prestazione di servizi differenziava la disciplina interna rispetto a quella comunitaria. La nuova mancata qualificazione risulta quindi in grado di ingenerare un ulteriore momento di confusione: se in base alla Direttiva tutte le transazioni effettuate per via telematica devono essere qualificate come prestazione di servizi con applicazione delle relative norme in tema di territorialità, la normativa italiana consente tuttora una diversa impostazione.

L'unica classificazione squisitamente tributaria dei servizi prestati tramite mezzi elettronici la troviamo nella Risoluzione Ministeriale del 15/11/2004, n. 133<sup>116</sup>, dove si afferma che

*“Un servizio prestato tramite mezzi elettronici è, "in primo luogo, un servizio fornito attraverso Internet o una rete elettronica", ossia "un servizio la cui fornitura è per natura strettamente dipendente dalla tecnologia dell'informazione (ossia, il servizio è essenzialmente automatico, comporta un minimo intervento umano e che non può funzionare senza che sia disponibile la tecnologia dell'informazione)", come è stato concordato in ambito comunitario, in sede di Comitato IVA”.*

---

Reddito e nell'Imposta sul Valore aggiunto, in Bollettino Tributario, n. 15-16, 2005, pag. 1176.

113 Salvatore, A., op. cit., 2005 pag. 1176.

114 Pierro, M., op. cit., 2003, pag. 291.

115 Pierro, M., op. cit., pag. 291.

116 Risoluzione n. 133 del 15/11/2004 dell'Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso. All'indirizzo <http://dt.finanze.it>

Questa qualificazione resa in sede di prassi non risulta soddisfacente per due ordini di ragioni: prima di tutto in quanto si è persa un'altra importante occasione per recepire almeno qui il contenuto dell'Allegato L della Direttiva 2002/38/CE, ed in secondo luogo perché non tutto ciò che è collegato o dipendente dalla tecnologia dell'informazione può essere qualificato come servizio elettronico.

A titolo d'esempio, i servizi telefonici forniti attraverso Internet<sup>117</sup>, pure configurandosi come servizi, nelle parole dell'Amministrazione finanziaria, forniti attraverso Internet e strettamente collegati ai servizi della società dell'informazione, non sono ricompresi (ne è possibile ricomprenderli) all'interno tra i servizi prestati tramite mezzi elettronici ai sensi della Direttiva 2002/38/CE, in quanto rientranti all'interno della disciplina della Direttiva 1999/59/CE. Tale impostazione ha ricevuto avallo ufficiale nel recente Regolamento 1777/2005/CE, in cui i servizi telefonici forniti attraverso Internet vengono espressamente esclusi dal novero dei servizi prestati tramite mezzi elettronici.

La mancanza di chiarezza della qualificazione tributaria nazionale non è migliorata neppure dalla *“Classificazione delle Attività Economiche Atecofin 2004”*<sup>118</sup> che stabilisce i codici attività delle diverse attività economiche e potrebbe in qualche modo essere di aiuto nella qualificazione dell'attività di servizi telefonici forniti attraverso Internet, poiché questa non rientra tra le attività elencate nel documento.

Quindi l'unica qualificazione della transazione, resa nella Risoluzione Ministeriale n. 133/2004, individuante nella presenza della rete Internet una forza attrattiva tale da permettere di qualificare un servizio come reso tramite mezzo elettronico *ex nunc* e non seguita da alcun chiarimento successivo, non è pienamente allineata con le norme comunitarie.

## ***SERVIZI DI TELEVISIONE***

Per quanto attiene ai servizi di televisione la situazione non è diversa: anche questo tipo di servizio non è stato qualificato all'interno del Dpr. n. 633/72. Per trovare una definizione dobbiamo quindi indagare altri settori dell'ordinamento.

---

117 Art. 12, (3) lett. q) del Regolamento 1777/2005/CE. [EN] “(q) telephone services provided through the Internet (...)”.

118 Provvedimento del Direttore dell'Agenzia (G. U. n. 301 del 30/12/03) tabella di classificazione delle attività economiche - ATECOFIN 2004 – con decorrenza 1° gennaio 2004 deve essere utilizzata dai contribuenti negli atti e nelle dichiarazioni da presentare all'Agenzia delle Entrate

La Legge 3 maggio 2004, n. 112<sup>119</sup>, contenente Norme di principio in materia di assetto del sistema radiotelevisivo e della RAI-Radiotelevisione italiana Spa, nonché delega al Governo per l'emanazione del testo unico della radiotelevisione<sup>120</sup>, fornisce al comma 2 lettere a) ed e) le definizioni di

1. programmi televisivi;
2. di «fornitore di servizi interattivi associati o di servizi di accesso condizionato».

Programmi televisivi sono *“l'insieme, predisposto da un fornitore, dei contenuti unificati da un medesimo marchio editoriale e destinati alla fruizione del pubblico, rispettivamente, mediante la trasmissione televisiva o radiofonica con ogni mezzo”*. Fornitore di servizi interattivi associati o di servizi di accesso condizionato è invece *“il soggetto che fornisce, attraverso l'operatore di rete, servizi al pubblico di accesso condizionato mediante distribuzione agli utenti di chiavi numeriche per l'abilitazione alla visione dei programmi, alla fatturazione dei servizi ed eventualmente alla fornitura di apparati, ovvero che fornisce servizi della società dell'informazione ai sensi dell'articolo 1, numero 2), della direttiva 98/34/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 22 giugno 1998, come modificata dalla direttiva 98/48/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 20 luglio 1998, ovvero fornisce una guida elettronica ai programmi”*.

Preme osservare come nella Legge Gasparri<sup>121</sup> siano riscontrabili due incongruenze che la mettono in conflitto con la normativa comunitaria. Come visto in precedenza, la Commissione europea<sup>122</sup> aveva affermato il principio in base al quale, qualora un servizio di televisione o radio-programma venga trasmesso sia attraverso Internet sia attraverso tradizionali reti radiofoniche e televisive, si tratta di trasmissione radio-televisiva tassata in base al penultimo paragrafo dell'art. 9, paragrafo 2 lett. e) della Sesta Direttiva, mentre qualora lo stesso programma sia trasmesso esclusivamente via Internet o altra rete elettronica (informatica, telematica) deve essere definito come servizio fornito elettronicamente e quindi tassato in accordo con l'ultimo paragrafo dell'art. 9, paragrafo 2 lett. e).

---

119 S.O. n. 82 alla Gazz. Uff. n. 104 del 5 maggio 2004

120 Legge anche nota come Legge Gasparri.

121 I principi contenuti nella Legge Gasparri sono stati poi riassunti nel Decreto Legislativo 31 luglio 2005, n. 177 - Testo unico della radiotelevisione, informato anch'esso al principio della convergenza tra radiotelevisione, comunicazioni elettroniche e internet, Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana n. 208 del 7 settembre 2005 - Supplemento Ordinario n.150

122 Attraverso il Comitato dell'Imposta sul Valore aggiunto, in data 8 gennaio 2003.

Se confrontiamo la definizione data dal Comitato IVA con la definizione data dalla Legge Gasparri si può vedere come esista totale discordanza tra definizione nazionale e comunitaria. La legge italiana definisce i programmi televisivi e radiofonici come

*“(...) l’insieme, predisposto da un fornitore, dei contenuti unificati da un medesimo marchio editoriale e destinati alla fruizione del pubblico, rispettivamente, mediante la trasmissione televisiva o radiofonica con ogni mezzo (...)”.*

In buona sostanza la Legge Gasparri non opera alcuna distinzione tra programmazioni televisive trasmesse soltanto attraverso Internet o altre reti informatiche e quelle trasmesse sia attraverso Internet sia attraverso le tradizionali reti radio-tv. Questa mancata distinzione ha pesanti riflessi sulla tassazione IVA: la dizione *con ogni mezzo* neutralizza ogni differenza che la normativa comunitaria (come esplicitata dal Comitato IVA) ha voluto porre tra i servizi di cui al penultimo trattino dell'art. 9, paragrafo 2 lett e) della Sesta Direttiva e quelli stabiliti per l'ultimo trattino dell'art. 9, paragrafo 2 lett. e) ai fini di una diversa modalità di tassazione. Non solo, ma questa *forza attrattiva* ottiene inoltre l'effetto di estendere parzialmente l'aliquota ridotta applicabile ai servizi di radio-televisione anche ai servizi prestati tramite mezzi elettronici.

Anche la seconda delle due definizioni, ovvero quella di *fornitore di servizi interattivi associati o di servizi di accesso condizionato*, non è interamente armonizzata. Come abbiamo detto, la Corte di Giustizia, Causa C-89/04, si è pronunciata in merito alla distinzione tra servizi di trasmissione televisiva, inclusi i servizi di *near-video on-demand*, e servizi della società dell'informazione, inclusi i servizi a distanza, per via elettronica e a richiesta individuale. La distinzione posta tra le due tipologie è netta, dicotomica.

Nella definizione di cui alla lettera e) della Legge Gasparri, invece, abbiamo nuovamente un'unica dizione, quella di *fornitore di servizi interattivi associati o di servizi di accesso condizionato*, che richiama a sé sia i servizi al pubblico ad accesso condizionato mediante distribuzione agli utenti di chiavi numeriche per l'abilitazione alla visione dei programmi sia i servizi della società dell'informazione di cui alle Direttive 98/34/CE e 98/48/CE. Ancora, anche questa errata definizione ha ampie ricadute sul piano della tassazione ai fini IVA, in nuovamente la distinzione creata a livello comunitario ai fini delle diverse modalità di tassazione viene neutralizzata, non sussistendo più alcuna differenziazione tra la tassazione dei servizi di cui al penultimo trattino dell'art. 9, paragrafo 2 lett e) della Sesta Direttiva e quelli stabiliti per l'ultimo trattino dell'art. 9, paragrafo 2 lett. e). Similmente, abbiamo anche in questo caso

un'attrazione che tende ad estendere l'applicazione dell'aliquota ridotta dei servizi radio-televisivi ad una parte dei servizi prestati attraverso mezzi elettronici.

Il Consiglio di Stato, sez. VI, con ordinanza 19 luglio 2005 n. 3846<sup>123</sup> ha sottolineato questa anomalia. Il testo dell'ordinanza richiama l'analisi della Legge Gasparri effettuata dalla *European Commission for Democracy through law*, la cosiddetta *Venice Commission*<sup>124</sup>, la quale, con opinione del 13/6/2005<sup>125</sup>, si è soffermata analiticamente sull'impianto della legislazione ed in particolare sull'utilizzo del SIC<sup>126</sup> (Sistema Integrato di Comunicazione), ricordando come la Commissione europea in un numero rilevante di casi antitrust che riguardavano il settore dei *media* ha operato distinzioni differenziando i mercati sia sulla base della diversità delle aspettative reddituali sia sulla base della tipologia di servizi resi dagli operatori. Nelle parole della Commissione<sup>127</sup>:

*“Distinction between markets for digital interactive services available via televisions and those available via personal computers. Both the demand-substitutability test and differences in the characteristics of interactive services available via television sets and via personal computers lead to the conclusion that they are at this stage separate product markets. A small permanent*

---

123 Cfr. Causa C-380/05: Domanda di pronuncia pregiudiziale, proposta dal Consiglio di Stato con ordinanza 19/04/2005 nel procedimento Centro Europa 7 Srl contro Ministero delle Comunicazioni e Autorità per le Garanzie nelle Comunicazioni, Direzione Generale Autorizzazioni e Concessioni Ministero delle Comunicazioni, Gazzetta ufficiale n. C 010 del 14/01/2006 pag. 9 -10. [EN] Case C-380/05: Reference for a preliminary ruling from the Consiglio di Stato by order of that court of 19 April 2005 in Centro Europa 7 Srl v Ministero delle Comunicazioni e Autorità per le Garanzie nelle Comunicazioni, Direzione Generale Autorizzazioni e Concessioni Ministero delle Comunicazioni, Official Journal C 010, 14/01/2006 P. 9 – 10; [SV] Mål C-380/05: Begäran om förhandsavgörande enligt beslut av Consiglio di Stato av den 19 april 2005 i målet mellan, å ena sidan, Centro Europa 7 Srl och, å andra sidan, Ministero delle Comunicazioni, Autorità per le Garanzie nelle Comunicazioni och Direzione Generale Autorizzazioni e Concessioni Ministero delle Comunicazioni, Europeiska unionens officiella tidning nr C 010, 14/01/2006 s. 9 – 10.

124 La Commissione di Venezia, è un organismo consultivo del Consiglio d'Europa, essa opera in ambito costituzionale. In particolare la Commissione fornisce consigli ed assistenza ai Paesi membri che ne fanno richiesta, in merito alla redazione, revisione, interpretazione e attuazione delle costituzioni e degli altri testi legislativi indispensabili al funzionamento delle istituzioni democratiche. Ulteriori informazioni all'indirizzo: <http://www.venice.coe.int/>

125 Consiglio di Venezia Opinion no. 309/2004 del 13/06/2005. Testo integrale disponibile all'indirizzo [http://209.85.135.104/search?q=cache:O6UDzG46D\\_QJ:www.venice.coe.int/docs/2005/CDL-AD\(2005\)017-e.asp+venice+commission+%2B+pay+tv&hl=it&gl=it&ct=clnk&cd=4&client=firefox-a](http://209.85.135.104/search?q=cache:O6UDzG46D_QJ:www.venice.coe.int/docs/2005/CDL-AD(2005)017-e.asp+venice+commission+%2B+pay+tv&hl=it&gl=it&ct=clnk&cd=4&client=firefox-a)

126 La definizione di Sic è contenuta nel Decreto Legislativo 31 luglio 2005, n. 177 - Testo unico della radiotelevisione), art. 2 lett. i) sistema integrato delle comunicazioni” il settore economico che comprende le seguenti attività: stampa quotidiana e periodica; editoria annuaristica ed elettronica anche per il tramite di internet; radio e televisione; cinema; pubblicità esterna; iniziative di comunicazione di prodotti e servizi; sponsorizzazioni;

127 Commissione Europea (2000), Case No. COMP/ JV.37-BskyB/ Kirch Pay TV. Regulation (EEC) No. 4064/ 89 Merger Procedure 21/03/2000. Testo integrale all'indirizzo: [http://ec.europa.eu/comm/competition/mergers/cases/decisions/jv37\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/comm/competition/mergers/cases/decisions/jv37_en.pdf). Per approfondimenti sulla diversa composizione dei mercati in relazione ai vari servizi, vedasi Commissione Europea (2003). Case No. COMP/ M.2876-NEWSCORP/TELEPIU. Regulation (EEC) No. 4064/ 89 Merger Procedure 2/04/2003.

*increase in the price of such services available via television is unlikely to be constrained by the existence of services available on personal computers. While television sets are ubiquitous, far fewer households have a personal computer; fewer still have a modem. Moreover, the relatively high cost of personal computers means that the switching cost for end-users would be high. Digital interactive services delivered to television can also be distinguished from services delivered to personal computers by the fact that interactivity can be integrated into traditional broadcast entertainment channels”.*

L'ordinanza emessa dal Consiglio di Stato è sfociata nella Causa C-380/05, tuttora pendente davanti alla Corte di Giustizia, presso cui è stata promossa una domanda di pronuncia pregiudiziale, proposta dal Consiglio di Stato con ordinanza 19/04/2005 nel procedimento Centro Europa 7 Srl contro Ministero delle Comunicazioni e Autorità per le Garanzie nelle Comunicazioni, Direzione Generale Autorizzazioni e Concessioni Ministero delle Comunicazioni.

Ad oggi, la normativa italiana che definisce i servizi di televisione non appare armonizzata con le definizioni di televisione, telecomunicazioni e servizi tramite mezzi elettronici che sono state rese a livello comunitario, sotto un duplice profilo.

Il primo aspetto riguarda prettamente una lacuna legislativa all'interno del nostro ordinamento tributario mancante di una definizione, sic et simpliciter, di servizio di televisione a causa di una carenza di recepimento delle disposizioni comunitarie; secondariamente quindi, per definire i servizi di televisione si rende necessario riferirsi alla normativa generale e quindi alla Legge Gasparri, la cui compatibilità con l'ordinamento comunitario è attualmente al vaglio della Corte di Giustizia.

## LA TERRITORIALITÀ DELLA PRESTAZIONE DEI SERVIZI

Mentre per la cessione dei beni l'individuazione del luogo della cessione è generalmente legato al luogo dove il bene è presente fisicamente e questo rende certa<sup>1</sup> l'individuazione del territorio da cui parte l'operazione<sup>2</sup> nonché l'individuazione del luogo in cui il bene giunge<sup>3</sup>, per quello che riguarda i servizi in assenza di un dato fisico si è proceduto con l'introduzione di criteri succedanei<sup>4</sup>, quali il luogo di residenza del prestatore o del committente, il luogo di esecuzione, il luogo di utilizzo del servizio.<sup>5</sup>

In sede di stesura della Sesta Direttiva si decise quindi di stabilire come regola generale per la localizzazione della prestazione dei servizi il luogo in cui è stabilito il prestatore<sup>6</sup>, prevedendo una deroga a questo principio generale per particolari categorie di servizi, per le quali il luogo della prestazione viene spostato nel luogo di residenza del destinatario<sup>7</sup>.

Un notevole ruolo interpretativo nel tratteggiare il luogo della prestazione dei servizi è stato reso negli anni da parte della giurisprudenza della Corte di Giustizia, e le disposizioni legislative della Sesta Direttiva devono essere di fatto lette alla luce dei principi giurisprudenziali.

Nella Causa 283/84<sup>8</sup> (*Trans Tirreno Express Spa contro Ufficio Provinciale IVA*) la Corte ha affermato<sup>9</sup> come l'art. 9 stabilisce una razionale delimitazione delle sfere di applicazione delle norme interne in materia di IVA, definendo in maniera uniforme il luogo d'imposizione delle prestazioni di servizi. L'art. 9 ha

---

1 Centore, P., Nuove regole territoriali all'orizzonte comunitario, in *Corriere Tributario*, n. 9, 2004, pag. 669.

2 Regola generale stabilita per le cessioni, art. 8, paragrafo 1, lett. a) della Direttiva 77/388/CEE.

3 Art. 28 – ter, Parte A, della Direttiva 77/388/CEE.

4 Centore, P., op. cit., 2004, pag. 669.

5 Centore, P., op. cit., 2004, pag. 669.

6 La regola è contenuta all'interno dell'art. 9, paragrafo 1 della Sesta Direttiva.

7 La regola è contenuta all'interno dell'art. 9, paragrafo 2 lett. e) della Sesta Direttiva.

8 Sentenza della Corte del 23 gennaio 1986. *Trans Tirreno Express SPA contro Ufficio Provinciale iva*. Causa 283/84. Raccolta della giurisprudenza 1986 pagina 231. [EN] Judgment of the Court of 23 January 1986. *Trans Tirreno Express SpA v Ufficio provinciale IVA*. Case 283/84. European Court reports 1986 Page 231; [SV] Domstolens dom den 23 januari 1986. *Trans Tirreno Express SpA mot Ufficio provinciale IVA*. M ål 283/84. Rättsfallssamling 1986 s. 231.

9 Vedasi punti 14 e 15 della motivazione della sentenza. [EN] “(...) in its judgment of 4 July 1985 ( *berkholz*, cited above ) the court held that, as the seventh recital in the preamble to the directive implies, article 9 is designed to secure the rational delimitation of the respective areas covered by national value added tax rules by determining in a uniform manner the place where services are deemed to be provided for tax purposes (...)”. In order to avoid conflicts of jurisdiction in cases where the supply of services is covered by the laws of more than one member state, article 9 ( 1 ), by way of derogation from the strict principle of territoriality, lays down the general rule that the service is deemed to be supplied at the place where the supplier has established his business or has a fixed establishment from which the service is supplied (...)”.

lo scopo di evitare conflitti di competenza fra Stati membri nel caso in cui la prestazione di servizi possa essere soggetta all'ordinamento giuridico di più di uno stato.

In altra sentenza, Causa 168/84<sup>10</sup> (*Gunter Berkholz contro Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt*), la Corte ha poi precisato che il criterio che il luogo dove il prestatore ha stabilito la sede debba ritenersi preferenziale rispetto ad un altro centro di attività<sup>11</sup>. Soltanto nel caso in cui il riferimento alla attività economica del prestatore non conduca ad una soluzione fiscale razionale, oppure crei conflitti con altri Stati membri, può quindi essere preso in considerazione il diverso centro di attività a partire dal quale la prestazione viene resa. Si deve anche aggiungere che il centro di attività stabile diverso dalla sede del prestatore viene preso in considerazione soltanto nel caso in cui tale centro di attività stabile possieda una consistenza minima, con ciò intendendosi una presenza permanente di mezzi umani e tecnici in riferimento alla prestazione di servizi<sup>12</sup>. Sostanzialmente: il criterio della sede è preferenziale, mentre quello del centro di attività è una deroga<sup>13</sup>.

La Corte ha anche interpretato i due paragrafi dell'art. 9 affermando che sebbene la regola principale contenuta nel paragrafo 1 non possieda alcun tipo di precedenza rispetto al paragrafo 2, in ogni caso è necessario analizzare se un servizio rientri o meno tra uno di quelli specificamente disciplinati dal paragrafo 2, avendo il paragrafo 1 una valenza solo residuale<sup>14</sup>.

---

10 Sentenza della Corte del 4 Luglio 1985. *Gunter Berkholz contro Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt*. Causa 168/84. Raccolta della giurisprudenza 1985 pagina 2251. [EN] Judgment of the Court of 4 July 1985. *Gunter Berkholz v Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt*. Case 168/84. European Court reports 1985 Page 2251; [SV] *Diastoles dom (andra avdelningen)* den 4 juli 1985. *Gunter Berkholz mot Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt*. Mål 168/84, Rättsfallssamling 1985 s. 2251.

11 Vedasi il punto 17 della motivazione della sentenza, dove la Corte ha affermato che "(...) spetta del pari alle autorità fiscali di ciascuno stato membro determinare (...) quale sia, per una determinata prestazione di servizi, il punto di riferimento più utile dal punto di vista fiscale. Secondo l'art. 9, n. 1, il luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede dalla propria attività economica appare, in proposito, come il punto di riferimento preferenziale, nel senso che la presa in considerazione di un altro centro di attività a partire dal quale viene resa la prestazione di servizi entra in linea di conto solo nel caso in cui il riferimento alla sede non conduca ad una soluzione razionale dal punto di vista fiscale o crei un conflitto con un altro stato membro (...)". [EN] "(...) equally, it is for the tax authorities in each member state to determine from the range of options set forth in the directive which point of reference is most appropriate to determine tax jurisdiction over a given service. According to article 9 ( 1 ), the place where the supplier has established his business is a primary point of reference inasmuch as regard is to be had to another establishment from which the services are supplied only if the reference to the place where the supplier has established his business does not lead to a rational result for tax purposes or creates a conflict with another member state (...)".

12 Carpentieri, L., Il principio di territorialità nell'imposta sul valore aggiunto, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2002, I, pag. 12.

13 Carpentieri, L., op. cit., 2002, I, pag. 13.

14 Sentenza della Corte del 4 Luglio 1985. *Gunter Berkholz contro Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt*, Causa 168/84 (cit.) e Sentenza della Corte del 26 settembre 1996, *Jürgen Dudda contro Finanzgericht Bergisch Gladbach*. Causa C-327/94. Raccolta della giurisprudenza 1996 pagina I-4595; [EN] Judgment of the Court of 26 September 1996. *Jürgen Dudda v Finanzgericht Bergisch Gladbach*. Case C-327/94. European Court reports 1996 Page I-4595.



Nella Causa C-108/00<sup>15</sup> (*Syndicat des producteurs indépendants (SPI) contro Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie*) la Corte ha rigettato decisamente la tesi che il paragrafo 2 debba essere interpretato restrittivamente: piuttosto, questo deve essere interpretato alla luce della natura specifica della prestazione, nel senso che il paragrafo prende in considerazione, come criterio di riferimento, la natura della prestazione di servizi in quanto tale<sup>16</sup>.

Ancora: nella Causa C-327/94 (*Jürgen Dudda contro Finanzgericht Bergisch Gladbach*)<sup>17</sup> la Corte ha specificato in maniera molto dettagliata le relazioni intercorrenti tra par. 1 e par. 2 art. 9, affermando in particolare come

*“per quanto riguarda il rapporto tra i n. 1 e 2 dell'art. 9 della sesta direttiva, la Corte ha già precisato che il n. 2 dell'art. 9 indica svariati riferimenti specifici, mentre il n. 1 fornisce in proposito un principio di carattere generale”*<sup>18</sup>

risultando nel principio che, in ordine all'interpretazione dell'art. 9, non esiste alcuna preminenza del n. 1 sul n. 2. Nella Causa C-167/95<sup>19</sup> la Corte ha

---

15 Sentenza della Corte del 15 marzo 2001. *Syndicat des producteurs indépendants (SPI) contro Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie*. Causa C-108/00. Raccolta della giurisprudenza 2001 pagina I-2361. [EN] Judgment of the Court of 15 March 2001. *Syndicat des producteurs indépendants (SPI) v Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie*. Case C-108/00, European Court reports 2001 Page I-236; [SV] Domstolens dom den 15 mars 2001. *Syndicat des producteurs indépendants (SPI) mot Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie*. Mål C-108/00. Rättsfallssamling 2001 s. I-2361.

16 Vedasi i punti 17 e 19 della motivazione della sentenza. [EN] “The French Government's argument that the second indent of Article 9(2)(e) of the Sixth Directive should, as an exception to a rule, be narrowly construed must therefore be rejected. (...) It follows that that provision must be interpreted as meaning that the criterion applied by it for determining the place in which services are deemed to be supplied is the nature of the services in question.(...)”. [SV] “Den franska regeringens argument att artikel 9.2 e andra strecksatsen i sjätte direktivet skall tolkas restriktivt, eftersom den utgör ett undantag från en regel, kan således inte godtas (...) Av det anförda följer att denna bestämmelse skall tolkas på så sätt att det är själva karaktären på den tillhandahållna tjänsten som utgör det fastställda anknytningskriteriet.(...)”.

17 Sentenza della Corte del 26 settembre 1996, *Jürgen Dudda contro Finanzgericht Bergisch Gladbach*. Causa C-327/94, Raccolta della giurisprudenza 1996 pagina I-4595; [EN] Judgment of the Court of 26 September 1996, *Jürgen Dudda v Finanzgericht Bergisch Gladbach*. Case C-327/94, European Court reports 1996 Page I-4595; [SV] Domstolens dom den 26 september 1996, *Jürgen Dudda mot Finanzgericht Bergisch Gladbach*. Mål C-327/94, Rättsfallssamling 1996 s. I-4595

18 Così i punti: 20, 21,e 22 della sentenza. [EN] “(...) As regards the relationship between Article 9(1) and Article 9(2), the Court has already held that Article 9(2) sets out a number of specific instances of places where certain services are deemed to be supplied, whereas Article 9(1) lays down the general rule on the matter. The object of those provisions is to avoid, first, conflicts of jurisdiction, which may result in double taxation, and, secondly, non-taxation, as Article 9(3) indicates, albeit only as regards specific situations (Case 168/84 *Berkholz v Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt* [1985] ECR 2251, paragraph 14). It follows that, when Article 9 is interpreted, Article 9(1) in no way takes precedence over Article 9(2). In every situation, the question which arises is whether it is covered by one of the instances mentioned in Article 9(2); if not, it falls within the scope of Article 9(1). Accordingly, it is necessary to determine the scope of Article 9(2) in the light of its purpose which is set out as follows in the seventh recital in the preamble to the directive(...)”.

19 Sentenza della Corte del 6 marzo 1997. *Maatschap M.J.M. Linthorst, K.G.P. Pouwels en J. Scheren c.s. contro Inspecteur der Belastingdienst / Ondernemingen Roermond*. Causa C-167/95. Raccolta della giurisprudenza 1997 pagina I-1195; [EN] Judgment of the Court of 6 March 1997. - *Maatschap M.J.M. Linthorst, K.G.P. Pouwels en J. Scheren c.s. v Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Roermond*. Case C-167/95. European Court reports 1997 Page I-1195; [SV] Domstolens dom

posto l'accento sulla specificità (paragrafo 2) rispetto alla generalità (paragrafo 1), con lo scopo di evitare i conflitti di competenza forieri di doppie tassazioni<sup>20</sup> o di mancata tassazione di cespiti<sup>21</sup>.

## **LA TERRITORIALITÀ DELLA PRESTAZIONE DEI SERVIZI DI COMUNICAZIONE**

### **IL QUADRO DOPO LE DIRETTIVE 1999/59/CE E 2002/38/CE**

Con le modifiche apportate dalle Direttive 1999/59/CE e 2002/38/CE<sup>22</sup> il quadro della territorialità per i servizi di comunicazione risulta notevolmente cambiato. Se prima tali servizi rientravano nell'applicazione della regolamentazione stabilita dall'art. 9, paragrafo 1, ora risultano inseriti all'interno dell'art. 9, paragrafo 2 della Sesta Direttiva, con profonde implicazioni per quanto riguarda il principio della territorialità.

---

den 6 mars 1997. - Maatschap M.J.M. Linthorst, K.G.P. Pouwels en J. Scheren c.s. mot Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Roermond. Mål C-167/95. Rättsfallssamling 1997 s. I-1195.

- 20 Vedasi in particolare il punto 10 della sentenza. [EN] “As regards the relationship between Article 9(1) and Article 9(2), the Court has already held that Article 9(2) sets out a number of specific instances of places where certain services are deemed to be supplied, whereas Article 9(1) lays down the general rule on the matter. The object of those provisions is to avoid, first, conflicts of jurisdiction, which may result in double taxation, and, secondly, non-taxation, as Article 9(3) indicates, albeit only as regards specific situations (Case 168/84 Berkholz v Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt [1985] ECR 2251, paragraph 14, and Case C-327/94 Dudda [1996] ECR I-4595, paragraph 20) (...)”; [SV] “(...) Det skall i detta avseende erinras om att, vad gäller förhållandet mellan artikel 9.1 och 9.2 i det sjätte direktivet, domstolen redan har preciserat att det i artikel 9.2 anges ett antal särskilda fall, medan en huvudregel i detta avseende anges i punkt 1. Syftet med dessa bestämmelser är att undvika dels kompetenskonflikter, vilka kan leda till dubbelbeskattning, dels utebliven beskattning, såsom, om än endast i fråga om särskilda situationer, anges i artikel 9.3 (se dom av den 4 juli 1985 i mål 168/84, Berkholz, Rec. 1985, s. 2251, punkt 14 och dom av den 26 september 1996 i mål C-327/94, Dudda, REG 1996, s. I-4595, punkt 20)”.
- 21 Questa tesi è stata riaffermata anche nella recente Causa C-114/05 (*Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie contro Gillan Beach Ltd*). Sentenza della Corte del 9 marzo 2006. *Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie contro Gillan Beach Ltd*. Causa C-114/05. Raccolta della giurisprudenza 2006 pagina I-2427. [EN] Judgment of the Court of 9 March 2006. Case C-114/05. European Court reports 2006 Page I-2427; [SV] Domstolens dom den 9 mars 2006. *Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie mot Gillan Beach Ltd*. Mål C-114/05. Rättsfallssamling 2006 s. I-02427. Vedasi in particolare il punto 14 della motivazione dove la Corte ricorda come “(...) lo scopo di tali disposizioni è quello di evitare, da un lato, conflitti di competenza che possano portare a doppie tassazioni e, dall'altro, la mancata tassazione di cespiti [v. sentenze 4 luglio 1985, causa 168/84, Berkholz, Racc. Pag. 2251, punto 14; 26 settembre 1996, causa C-327/94, Dudda, Racc. Pag. I-4595, punto 20; 6 marzo 1997, causa C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres, Racc. Pag. I-1195, punto 10, e 12 maggio 2005, causa C-452/03, RAL (Channel Islands) e a., Racc. Pag. I-3947, punto 23]”; [EN] “(...) In that regard, it is to be noted that Article 9 of the Sixth Directive contains rules for determining the place where services are deemed to be supplied for tax purposes. Whereas Article 9(1) lays down a general rule on the matter, Article 9(2) sets out a number of specific instances of places where certain services are deemed to be supplied. The object of those provisions is to avoid, first, conflicts of jurisdiction which may result in double taxation, and, secondly, non-taxation (see Case 168/84 Berkholz [1985] ECR 2251, paragraph 14; Case C-327/94 Dudda [1996] ECR I-4595, paragraph 20; Case C-167/95 Linthorst, Pouwels en Scheres [1997] ECR I-1195, paragraph 10; and Case C-452/03 RAL (Channel Islands) and Others [2005] ECR I-3947, paragraph 23). (...)”; [SV] “(...) Domstolen erinrar i detta avseende om att artikel 9 i sjätte direktivet innehåller regler för fastställande av skattemässigt samband för tillhandahållande av tjänster. Medan punkt 1 i denna artikel innehåller en generell regel, anges i punkt 2 ett antal särskilda skattemässiga samband. Syftet med dessa bestämmelser är att undvika dels kompetenskonflikter, vilka kan leda till dubbelbeskattning, dels utebliven beskattning (se dom av den 4 juli 1985 i mål 168/84, Berkholz, REG 1985, s. 2251, punkt 14, svensk specialutgåva, volym 8, s. 253, av den 26 september 1996 i mål C-327/94, Dudda, REG 1996, s. I-4595, punkt 20, av den 6 mars 1997 i mål C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres, REG 1997, s. I-1195, punkt 10, och av den 12 maj 2005 i mål C-452/03, RAL (Channel Islands) m.fl., REG 2005, s. I-3947, punkt 23). (...)”.
- 22 Vedi capitolo in argomento.

Si può innanzitutto osservare come questi servizi siano disciplinati in punti differenti dell'art. 9, paragrafo 2 lettera e) della Sesta Direttiva: i servizi di telecomunicazione nel decimo trattino, i servizi di radiodiffusione e di televisione nell'undicesimo trattino, i servizi prestati tramite mezzi elettronici nel dodicesimo trattino. La disciplina potrà quindi essere simile, ma non è unica od uguale.

Procediamo con ordine, suddividendo a seconda della qualifica che riveste il committente e sulla base della localizzazione delle prestazioni.

**SERVIZI DI COMUNICAZIONE RESI AD UN COMMITTENTE SOGGETTO PASSIVO: SERVIZI DI TELECOMUNICAZIONE, RADIODIFFUSIONE E TELEVISIONE E SERVIZI PRESTATI TRAMITE MEZZI ELETTRONICI**

L'art. 9, paragrafo 2 lettera e) afferma che il luogo delle prestazioni di servizi per i servizi di cui alla lettera e) qualora resi a destinatari stabiliti fuori della Comunità o a soggetti passivi stabiliti nella Comunità, ma fuori del paese del prestatore, è quello in cui il destinatario ha stabilito la sede della sua attività economica o ha costituito un centro di attività stabile per il quale si è avuta la prestazione di servizi o, in mancanza di tale sede o di tale centro d'attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale<sup>23</sup>. Poiché la disposizione si applica indistintamente a tutti i servizi elencati all'interno della lettera e), sono ricompresi tutti i servizi di comunicazione, telecomunicazione, radiodiffusione e televisione e servizi prestati tramite mezzi elettronici. Quindi, qualora afferenti ad un prestatore comunitario o extra comunitario che serve un committente soggetto passivo comunitario, si applicherà il criterio della sede del destinatario, o principio di destinazione, ed il destinatario sarà responsabile del pagamento dell'imposta in base all'ex art. 21, paragrafo 1 lettera b) sulla base del principio dell'inversione contabile (*reverse charge*).

---

23 [EN] the place where the following services are supplied when performed for customers established outside the Community or for taxable persons established in the Community but not in the same country as the supplier, shall be the place where the customer has established his business or has a fixed establishment to which the service is supplied or, in the absence of such a place, the place where he has his permanent address or usually resides. [SV] Platsen för tillhandahållandet åt kunder som är etablerade utanför gemenskapen eller åt skattskyldiga personer som är etablerade i gemenskapen men inte i samma land som leverantören, skall för följande tjänster vara den där kunden har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe åt vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av någon sådan plats, den där han är bosatt eller stadigvarande vistas.

**SERVIZI DI COMUNICAZIONE RESI AD UN COMMITTENTE SOGGETTO NON PASSIVO:**

**SERVIZI DI TELECOMUNICAZIONE, RADIODIFFUSIONE E TELEVISIONE E SERVIZI  
PRESTATI TRAMITE MEZZI ELETTRONICI**

Con committenti soggetti non passivi le regole risultano più articolate ed è necessario distinguere tra transazioni che avvengono all'interno del territorio comunitario da quelle provenienti da paesi terzi.

***SERVIZI DI COMUNICAZIONE: SERVIZI DI TELECOMUNICAZIONE,  
RADIODIFFUSIONE E TELEVISIONE E SERVIZI PRESTATI TRAMITE MEZZI  
ELETTRONICI PROVENIENTI DA STATI MEMBRI***

Per i servizi elencati nell'ex art.9, paragrafo 2 lett. e), e parallelamente all'ipotesi precedente, che si tratti di servizi resi tramite mezzi elettronici, servizi di telecomunicazione, servizi di radiodiffusione e di televisione, qualora vengano prestati da prestatori comunitari ad un committente soggetto non passivo comunitario, verrà applicato il principio di origine, ovvero troverà applicazione l'art. 9, paragrafo 1 della Sesta Direttiva<sup>24</sup>, che considera luogo della prestazione di servizi il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile o, nel caso in cui queste manchino, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale. La situazione non cambia qualora si tratti di operazioni che avvengono interamente in ambito nazionale.

***SERVIZI DI COMUNICAZIONE: SERVIZI DI TELECOMUNICAZIONE,  
RADIODIFFUSIONE E TELEVISIONE E SERVIZI PRESTATI TRAMITE MEZZI  
ELETTRONICI PROVENIENTI DA STATI TERZI***

Qualora la prestazione provenga da un prestatore stabilito in uno Stato terzo e venga prestato uno dei servizi indicati nell'art. 9, paragrafo 2 lett. e), con esclusione però dei servizi di telecomunicazione, di radiodiffusione e radiotelevisione<sup>25</sup>, e dei servizi prestati tramite mezzi elettronici<sup>26</sup>, la

---

24 Art. 9,1 Si considera luogo di una prestazione di servizi il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile, a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale. [EN] Article 9, 1 The place where a service is supplied shall be deemed to be the place where the supplier has established his business or has a fixed establishment from which the service is supplied or, in the absence of such a place of business or fixed establishment, the place where he has his permanent address or usually resides; [SV] Artikel 9,1 Platsen för tillhandahållande av en tjänst skall anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe från vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av sådant, den plats där leverantören är bosatt eller stadigvarande vistas.

25 In tale ipotesi ai servizi di telecomunicazione e di radiodiffusione e radiotelevisione risulta obbligatoria l'applicazione dell'art. 9, paragrafo 4 della Sesta Direttiva.

26 In tale ipotesi ai servizi prestati tramite mezzi elettronici risulta obbligatoria l'applicazione dell'art. 9, paragrafo 2 lettera f).

regolamentazione della territorialità viene stabilita in base al principio del paese di origine stabilito dall'art. 9, paragrafo 1<sup>27</sup>. Tuttavia gli Stati membri possono<sup>28</sup> considerare la prestazione, per quanto riguarda le prestazioni di servizi di cui all'art. 9, paragrafo 2 lett. e) prestati a persone che non siano soggetti passivi, con espressa esclusione dei servizi resi tramite mezzi elettronici (ultimo trattino), come avvenuta all'interno del paese quando l'effettiva utilizzazione e l'effettivo impiego hanno luogo all'interno del paese<sup>29</sup> qualora vogliano evitare doppia imposizione, non imposizione o distorsione della concorrenza.

Riassumendo:

- ◆ per tutti i servizi elencati nell'art. 9, paragrafo 2 lettera e) viene prevista l'applicazione dell'art. 9, paragrafo 1, mentre l'applicazione dell'art. 9, paragrafo 3 lett. b) è possibile su opzione;
- ◆ per i servizi elettronici l'applicazione dell'art. 9, paragrafo 3 lett. b) viene esplicitamente esclusa;
- ◆ per i servizi di telecomunicazione e radio televisione l'applicazione dell'art. 9, paragrafo 3 lett. b) è scelta obbligatoria<sup>30</sup> qualora la prestazione sia resa a persone che non siano soggetti passivi stabiliti, domiciliati o abitualmente residenti in uno Stato membro.

---

27 L'art. 9, paragrafo 1 stabilisce che: Si considera luogo di una prestazione di servizi il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile, a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale. [EN] The place where a service is supplied shall be deemed to be the place where the supplier has established his business or has a fixed establishment from which the service is supplied or, in the absence of such a place of business or fixed establishment, the place where he has his permanent address or usually resides; [SV] Platsen för tillhandahållande av en tjänst skall anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe från vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av sådant, den plats där leverantören är bosatt eller stadigvarande vistas.

28 Art. 9, 3 e art. 9, 3 lett. b) Al fine di evitare casi di doppia imposizione, di non imposizione o di distorsione di concorrenza, gli Stati membri possono, per quanto riguarda le prestazioni di servizi di cui al paragrafo 2, lettera e), e le locazioni di beni mobili materiali, considerare : b) il luogo di prestazione dei servizi situato al di fuori della Comunità a norma del presente articolo come se fosse situato all' interno del paese quando l' effettiva utilizzazione e l' effettivo impiego hanno luogo all' interno del paese. [EN] Art. 9, 3 end art. 9, 3 lett. b) In order to avoid double taxation, non-taxation or the distortion of competition the Member States may, with regard to the supply of services referred to in 2 (e) and the hiring out of movable tangible property consider: (b) the place of supply of services, which under this Article would be situated outside the Community, as being within the territory of the country where the effective use and enjoyment of the services take place within the territory of the country; [SV] Art. 9.3 och art. 9,3 b) För att undvika dubbelbeskattning, utebliven beskattning eller konkurrenssnedvridning kan medlemsstaterna med hänsyn till sådant tillhandahållande av tjänster som avses i 2 e och uthyrning av lös materiell egendom betrakta: b) platsen för tillhandahållande av tjänster som enligt denna artikel skulle ligga utanför gemenskapen såsom liggande inom landets territorium, om den egentliga användningen och utnyttjandet av tjänsterna äger rum inom landets territorium.

29 Cfr. art. 9, 3 lett. b)

30 Qualora l'ipotesi si riferisca a prestazioni rese a persone che non siano soggetti passivi stabilite, domiciliati o abitualmente residenti in uno Stato membro, da un soggetto passivo che abbia fissato la sede della propria attività economica o abbia costituito un centro di attività stabile da cui il servizio è prestato al di fuori della Comunità o, in mancanza di tale sede o centro, sia domiciliato o abitualmente residente al di fuori della Comunità.

**SERVIZI PRESTATI TRAMITE MEZZI ELETTRONICI RESI A SOGGETTI NON PASSIVI  
PROVENIENTI DA UN PAESE TERZO**

La Direttiva 2002/38/CE ha previsto l'inserimento di una nuova lettera f) nel testo della Sesta Direttiva. Tale previsione è applicabile esclusivamente ai servizi elencati alla lettera e), ultimo trattino, ovvero ai servizi prestati tramite mezzi elettronici. L'ipotesi prevede che le prestazioni effettuate a favore di persone che non siano soggetti passivi e siano stabilite, domiciliate o abitualmente residenti in uno Stato membro, da parte di un soggetto passivo che abbia fissato la sede della propria attività economica o abbia costituito un centro di attività stabile da cui il servizio è prestato al di fuori della Comunità o, in mancanza di tale sede o centro, sia domiciliato o abitualmente residente al di fuori della Comunità, abbiano come sede di prestazione il luogo in cui la persona che non è soggetto passivo è stabilita, domiciliata o abitualmente residente.

La dottrina<sup>31</sup> ha rilevato come dopo l'introduzione della lett. f) esistano delle contraddizioni all'interno dello stesso art. 9, paragrafo 2 della Sesta Direttiva. Mentre l'art. 9, paragrafo 2 lett. e) si riferisce al destinatario stabilito fuori dalla Comunità, e la dizione destinatario copre sia i soggetti passivi che quelli non passivi, l'art. 9, paragrafo 2 lett. f) si indirizza unicamente alle persone che non sono soggetti passivi. Pertanto la lettera f) possiede un ambito più ristretto rispetto alla lettera e). Inoltre, raffrontando le lettere f) ed e) all'art. 9, paragrafo 2, si nota come il disposto della lettera f) usi i termini di stabilito, domiciliato o abitualmente residente, mentre la lettera e) primo paragrafo utilizza la differente dizione di destinatario stabilito. Si potrebbe argomentare come probabilmente la dizione della lettera e) potrebbe comunque essere inclusa nella dizione più allargata della lettera f), ma l'incongruenza è evidente<sup>32</sup>.

Il requisito dell'effettiva utilizzazione e dell'effettivo impiego (art. 9, paragrafo 3 lett. a) e b) non è applicabile per espressa esclusione ai servizi elettronici prestati a persone che non siano soggetti passivi. Infatti l'art. 9, paragrafo 2 lettera f), prevede che qualora la prestazione sia effettuata a favore di persone che non siano soggetti passivi e siano stabilite, domiciliate o abitualmente residenti in uno Stato membro, da parte di un soggetto passivo che abbia fissato la sede della propria attività economica o abbia costituito un centro di attività stabile da cui il servizio è prestato al di fuori della Comunità o, in mancanza di tale sede o centro, sia domiciliato o abitualmente residente al di

---

<sup>31</sup> Westberg, B., op. cit., 2002, paragrafo 5

<sup>32</sup> Westberg, B., op. cit., 2002, paragrafo 5

fuori della Comunità, la sede di prestazione sia il luogo in cui la persona che non è soggetto passivo è stabilita, domiciliata o abitualmente residente<sup>33</sup>.

Parte della dottrina<sup>34</sup> ha affermato che, presumibilmente, ci sarebbe spazio per una applicazione del requisito dell'effettivo utilizzo ed impiego anche ai servizi elettronici, qualora si verificassero due condizioni:

- ◆ che i servizi siano prestati ad un soggetto che riveste la qualifica di soggetto passivo;
- ◆ che il requisito dell'effettivo utilizzo e impiego sia applicabile nello Stato membro interessato, cioè che lo Stato membro abbia optato per tale scelta.

Anche altra dottrina<sup>35</sup> ha rilevato che dall'ambito applicativo dell'art. 9, paragrafo 3, rimangono esclusi i servizi elettronici prestati a soggetti non passivi (in ottemperanza all'espressa esclusione prevista all'interno della lettera f)), con la conseguenza che tale articolo si applica alle prestazioni di cui all'art. 9, paragrafo 2 lettera e) ivi compresi i servizi prestati tramite mezzi elettronici ma limitatamente al caso in cui siano trasmessi a favore di altri soggetti passivi e alle locazioni di mezzi di trasporto. In sostanza, quest'ultima tesi non differisce molto da quella vista in precedenza, se non per l'aspetto legato all'operatività della disposizione prevista dall'art. 9, paragrafo 3 per i servizi elettronici.

## **I SERVIZI DI TELECOMUNICAZIONE, RADIODIFFUSIONE E TELEVISIONE RESI A SOGGETTI NON PASSIVI PROVENIENTI DA UN PAESE TERZO**

Con riguardo ai servizi di telecomunicazione, di radiodiffusione e di televisione resi a persone che non siano soggetti passivi stabilite, domiciliate o abitualmente residenti in uno Stato membro, da un soggetto passivo che abbia fissato la sede della propria attività economica o abbia costituito un centro di attività stabile da cui il servizio è prestato al di fuori della Comunità o, in mancanza di tale sede o centro, sia domiciliato o abitualmente residente al di fuori della Comunità, gli Stati membri sono obbligati ad applicare l'art. 9,

---

33 Terra, B., Kajus J., A Guide to European Vat Directives, IBFD, Voce: The services mentioned in Article 9(2)(e). Accesso del 11 gennaio 2007.

34 Terra, B., European indirect tax law, VAT and other indirect taxes, 2003, pag 424, nota 331. Disponibile all'indirizzo <http://www.tax.nl/en/index.html>

35 Monti, A., La Direttiva sul Regime IVA Applicabile al Commercio Elettronico, in Diritto e Pratica Tributaria Internazionale, 2003, n. 1, pag. 167.

paragrafo 3, in virtù della disposizione obbligatoria che si rinvia all'interno dell'art. 9, paragrafo 4<sup>36</sup>.

In questo caso quindi se il luogo della prestazione è situato all'esterno della Comunità, gli Stati membri considerano il luogo della prestazione come se fosse situato all'interno del territorio del paese qualora ci sia un effettivo utilizzo ed impiego sul suolo nazionale. Questo, si ribadisce, in virtù della previsione obbligatoria contenuta nell'art. 9, paragrafo 4 della Sesta Direttiva. L'art. 9, paragrafo 3, richiamato espressamente dal successivo paragrafo 4, ha la funzione specifica di evitare fenomeni di doppia imposizione, non imposizione o di distorsione della concorrenza e permette agli Stati di modificare il luogo della prestazione in relazione ai servizi elencati nell'art. 9, paragrafo 2 lettera e) solo tra Stati membri e stati terzi: tra Stati membri continua a trovare applicazione l'art. 9, paragrafo 1 e 2<sup>37</sup>. Pertanto, nel caso di servizi di telecomunicazione e di radiodiffusione e televisione prestati a un soggetto non passivo stabilito all'interno della Comunità da parte di un soggetto passivo stabilito fuori dalla Comunità, gli Stati membri devono applicare il paragrafo 3 lettera b).

L'art. 9, paragrafo 4 contiene una disposizione obbligatoria per gli Stati membri, che devono considerare il luogo della prestazione dei servizi di telecomunicazione all'interno del territorio del paese quando il servizio è prestato ad un soggetto non passivo da parte di un soggetto passivo non stabilito all'interno della Comunità, quando l'effettivo utilizzo e impiego abbiano luogo all'interno del paese. La Direttiva 2002/38/CE ha aggiunto alla disposizione all'art. 9, paragrafo 4, anche i servizi di radiodiffusione e radiotelevisione. Come conseguenza tali servizi<sup>38</sup>, qualora prestati da un prestatore extra comunitario ad un soggetto non passivo comunitario, sono imponibili all'interno della Comunità quando l'effettivo utilizzo e impiego hanno luogo all'interno del paese<sup>39</sup>.

In modo schematico:

- ◆ nel caso di un prestatore comunitario che fornisca un servizio di telecomunicazione, di radiodiffusione e di radiotelevisione o televisione ad un soggetto passivo comunitario, l'IVA sarà applicata nello stato del

---

36 Terra, B., op. cit., 2003, pag 417.

37 Terra, B., op. cit., 2003, pag 419.

38 Servizi di telecomunicazione, di radiodiffusione e radiotelevisione

39 Terra, B., op. cit., 2003, pag. 424.



destinatario della prestazione secondo il principio di destinazione, art. 9, paragrafo 2<sup>40</sup>;

- ◆ nel caso di un prestatore comunitario che fornisca un servizio di telecomunicazione, di radiodiffusione e di radiotelevisione o televisione ad un soggetto che non riveste la qualifica di soggetto passivo comunitario l'IVA sarà dovuta nel paese dove è stabilito il prestatore comunitario, secondo il principio di origine, art. 9, paragrafo 1<sup>41</sup>;
- ◆ nel caso di prestatore comunitario che fornisca un servizio di telecomunicazione di radiodiffusione e di radiotelevisione televisione ad un qualsiasi soggetto stabilito al di fuori della Comunità non ci sarà alcuna applicazione dell'IVA<sup>42</sup>;
- ◆ nel caso di prestatore non comunitario che fornisca servizi di telecomunicazione, di radiodiffusione e di radiotelevisione televisione ad un soggetto non comunitario non ci sarà applicazione dell'IVA<sup>43</sup>. Qualora il destinatario della prestazione sia qualificabile quale soggetto passivo in un paese comunitario si avrà invece applicazione dell'IVA nel paese del destinatario della prestazione<sup>44</sup>;
- ◆ nel caso di prestatore non comunitario e destinatario non soggetto passivo, gli Stati membri possono considerare il luogo della prestazione come se fosse situato all'interno del paese qualora l'effettivo utilizzo ed impiego avviene all'interno del paese ed applicare quindi la relativa imposta IVA<sup>45</sup>.

Lo schema necessita però di una puntualizzazione: l'art. 9, paragrafo 3 lettera b) della Sesta Direttiva stabilisce che ai fini di evitare casi di doppia imposizione, non imposizione o di distorsione della concorrenza gli Stati membri possono considerare per quanto riguarda le prestazioni dei servizi elencati nell'art. 9, paragrafo 2 lettera e) il luogo della prestazione dei servizi situato al di fuori della Comunità come se fosse situato all'interno del paese quando l'effettiva utilizzazione e l'effettivo impiego hanno luogo all'interno del

---

40 Van der Paardt, R. N. G., Telecommunication and VAT, in *Ec Tax Review*, 2002, n. 1, pag.11.

41 Van der Paardt, R. N. G., op. cit., 2002, pag.11.

42 Van der Paardt, R. N. G., op. cit., 2002, pag.11.

43 Van der Paardt, R. N. G., op. cit., 2002, pag.11.

44 Van der Paardt, R. N. G., op. cit., 2002, n. 1, pag.11.

45 Art. 9, paragrafo 3 e 9, paragrafo 4 della Sesta Direttiva.

paese<sup>46</sup>. Alcuni autori<sup>47</sup> hanno effettuato ulteriori distinzioni, affermando come questa previsione sia stata interpretata come applicabile soltanto ai destinatari soggetti non passivi, ma come in effetti essa non contenga in sé alcuna limitazione<sup>48</sup>, potendo essere applicata, ove ci siano i rischi sopra evidenziati, sia ai destinatari che non siano soggetti passivi sia ai destinatari che siano soggetti passivi, ma anche a prestatori comunitari come extra comunitari qualora sussista il requisito dell'effettiva utilizzazione e dell'effettivo impiego all'interno del paese. Ad esempio, è possibile che il luogo della tassazione sia in suolo olandese qualora un prestatore tedesco fornisca un servizio di telecomunicazione ad un soggetto non passivo che pur domiciliato negli Stati Uniti stia viaggiando in Europa nel momento della prestazione e stia utilizzando il servizio in Olanda<sup>49</sup>.

Ancora: nel caso di un operatore non comunitario che presti uno di questi servizi ad un soggetto comunitario, la prestazione può ritenersi avvenuta all'interno di uno Stato membro qualora il servizio sia lì utilizzato. Se il destinatario è un soggetto passivo o un soggetto esente si rende applicabile il sistema di *reverse charge*, ma qualora si tratti di soggetto non passivo sarà l'operatore non comunitario che dovrà registrarsi ai fini dell'IVA nello stato dove presta il servizio per applicare la relativa IVA su tale servizio. Qualora poi i servizi di telecomunicazione e radiodiffusione e di radiotelevisione siano prestati a persone che non siano soggetti passivi ma che siano stabilite, domiciliate o abitualmente residenti in uno stato membro da parte di un soggetto passivo non comunitario, gli Stati membri devono applicare l'art. 9, paragrafo 3 lettera b), in virtù della disposizione di rinvio contenuta nell'art. 9, paragrafo 4 della Sesta Direttiva<sup>50</sup>.

#### **EFFETTIVA UTILIZZAZIONE ED IMPIEGO ED UNIFORMITÀ DEI CONCETTI**

Il criterio dell'effettiva utilizzazione ed impiego previsto dall'art. 9, paragrafo 3 (lett. a) e b)) applicabile nei casi ora esaminati ha causato difficoltà applicative a causa dei diversi concetti sottesi rinvenibili all'interno dei singoli Stati membri, difficoltà tali da ingenerare doppie imposizioni o mancate tassazioni. Sul punto ci si limita a segnalare la problematica, mentre una breve trattazione sarà svolta con le considerazioni conclusive.

---

46 IBFD database, Terra, B., Kajus, J., op. cit., Voce: The services mentioned in Article 9(2)(e). Accesso del 11 gennaio 2007. Terra, B., Kajus J., op. cit., banca dati IBFD. Accesso del 11 gennaio 2007.

47 IBFD database, Terra, B., Kajus, J., op. cit., Voce: The services mentioned in Article 9(2)(e). Accesso del 11 gennaio 2007. Terra, B., Kajus J., op. cit., banca dati IBFD. Accesso del 11 gennaio 2007.

48 IBFD database, Terra, B., Kajus, J., op. cit., Voce: The services mentioned in Article 9(2)(e). Accesso del 11 gennaio 2007. Terra, B. - Kajus J., op. cit., banca dati IBFD. Accesso del 11 gennaio 2007.

49 IBFD database, Terra, B., Kajus, J., op. cit., Voce: The services mentioned in Article 9(2)(e). Accesso del 11 gennaio 2007.

50 Terra, B., op. cit., 2003, pag. 419.

## **LA GENERICITÀ DELLA DEFINIZIONE DI SERVIZI DI TELECOMUNICAZIONI**

Come anticipato trattando della classificazione dei servizi di comunicazione, la qualificazione resa in sede comunitaria in relazione alle telecomunicazioni non effettua alcuna distinzione tra quelle prestate tra operatori, ovvero effettuate all'ingrosso, ed operazioni al dettaglio: la definizione comunitaria le ricomprende entrambe.

Questa situazione è foriera di problemi applicativi in termini di tassazione ai fini IVA, in quanto, qualora per i servizi di telecomunicazioni si renda applicabile l'art. 9, paragrafo 4 della Sesta Direttiva, è imprescindibile sia determinato il luogo dell'effettiva utilizzazione e dell'effettivo impiego del servizio. Anche per questo tema, comunque, rimandiamo alle considerazioni conclusive.

## ***SPECIFICHE PROBLEMATICHE DEI SERVIZI DI COMUNICAZIONE: LE PRESTAZIONI MISTE E IL CENTRO DI ATTIVITÀ STABILE***

Specifiche problematiche riguardo alla territorialità possono essere rinvenute in caso di operazioni complesse aventi sia caratteristiche di cessione di beni sia caratteristiche di prestazioni di servizi, in quanto la qualificazione dell'operazione produce ricadute nella individuazione del luogo della cessione e / o della prestazione, con specifico riguardo ai servizi di comunicazione.

### **LE PRESTAZIONI MISTE**

Nelle conclusioni dell'Avvocato generale relative al Caso 41/04<sup>51</sup> (*Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV e Staatssecretaris van Financiën*) si può trovare una interessante impostazione in merito alla qualificazione di una operazione come cessione di beni o prestazione di servizi:

*“La prestazione complessiva percepita dalla Levob contiene sia elementi di una cessione di beni sia elementi di una prestazione di servizi; peraltro, né la cessione del software standard, né il suo adattamento possono essere qualificati come mera prestazione accessoria. Nella*

---

51 Conclusioni dell'Avvocato generale Kokott. Cfr anche la Sentenza della Corte 27 ottobre 2005, *Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV e Staatssecretaris van Financiën*, Causa C-41/04. Raccolta della giurisprudenza 2005 pagina I-9433; [EN] Judgment of the Court of 27 October 2005. *Levob Verzekeringen BV and OV Bank NV v Staatssecretaris van Financiën*. Case C-41/04. European Court reports 2005 Page I-9433; [SV] Domstolens dom den 27 oktober 2005. *Levob Verzekeringen BV och OV Bank NV mot Staatssecretaris van Financiën*. Mål C-41/04. Rättsfallssamling 2005 s. I-9433.

*sentenza Faaborg-Gelting Linien la Corte ha stabilito che quando un'operazione consiste in un insieme di prestazioni occorre prendere in considerazione tutte le circostanze in cui essa si svolge. Anche se tra le singole componenti dell'insieme di prestazioni non è configurabile un rapporto del tipo prestazione principale-prestazione accessoria, occorre comunque accertare se il fulcro delle prestazioni si trovi nelle cessioni di beni oppure nelle prestazioni di servizi. Per l'attività di ristorazione – che costituiva l'oggetto della sentenza Faaborg-Gelting Linien – la Corte ha ritenuto prevalenti gli elementi della prestazione di servizi”<sup>52</sup>.*

Leggendo la relativa sentenza del caso C-41/04<sup>53</sup> (*Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV e Staatssecretaris van Financiën*) si può comprendere come la Corte di Giustizia abbia tracciato, in maniera ancora più incisiva, la linea di demarcazione tra operazione unica e operazione complessa affermando che

*“(...) quando un'operazione è costituita da una serie di elementi e di atti, si deve anzitutto prendere in considerazione tutte le circostanze nelle quali si svolge l'operazione considerata per determinare, da un lato, se ci si trova di fronte a due o più prestazioni distinte o ad un'unica prestazione e, dall'altro, se, in quest'ultimo caso, la detta prestazione unica debba essere qualificata come prestazione di servizi (v., in questo senso, sentenze 2 maggio 1996, causa C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, Racc. Pag. I-2395, punti 12-14, e CPP, cit., punti 28 e 29). Tenuto conto della duplice circostanza che dall'art.2, n.1,*

---

52 Cfr. punti 81 e 82 delle conclusioni dell'Avvocato generale: [EN] “The comprehensive supply received by Levob covers elements of both a supply of goods and a supply of services and neither the supply of the standard software nor the customisation thereof may be regarded as a mere ancillary supply. In Faaborg-Gelting Linien, the Court ruled that where the transaction in question comprises a bundle of features and acts, regard must first be had to all the circumstances in which that transaction takes place. Where the individual elements of the bundle of supplies are not interrelated as principal and ancillary supplies, it must nevertheless be considered whether the main focus of the supplies is the supply of goods or the supply of services. In the case of the restaurant business that was the subject of the judgment in Faaborg-Gelting Linien, the Court accepted that service elements predominated (...); [SV] “Den samlade prestation som Levob har mottagit omfattar element av såväl varuleverans som tjänst, varvid varken leveransen av standardprogramvaran eller anpassningarna av denna kan betraktas som en underordnad prestation. I domen i målet Faaborg-Gelting Linien har domstolen fastslagit att en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen skall göras när transaktionen i fråga utgörs av ett knippe element och handlingar. Om de olika delarna inte står i ett sådant förhållande till varandra att de kan betraktas som huvudsaklig prestation och underordnad prestation är frågan huruvida det är varuleveransen eller tjänsten som utgör tyngdpunkten hos prestationen. I fråga om sådan restaurangverksamhet som det var fråga om i målet Faaborg-Gelting Linien utgjorde enligt domstolen tjänsterna den övervägande delen (...)”.

53 Sentenza della Corte 27 ottobre 2005, causa C-41/04; [EN] Judgment of the Court 27 October 2005, *Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV e Staatssecretaris van Financiën*, C-41/04; [SV] Domstolens Dom den 27 oktober 2005, *Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV e Staatssecretaris van Financiën*, C-41/04.

*della sesta direttiva discende che ciascuna operazione dev'essere considerata di regola come autonoma e indipendente e che l'operazione costituita da un'unica prestazione sotto il profilo economico non dev'essere artificialmente divisa in più parti per non alterare la funzionalità del sistema dell'IVA, occorre quindi, in primo luogo, individuare gli elementi caratteristici dell'operazione di cui trattasi per stabilire se il soggetto passivo fornisca al consumatore, considerato come consumatore medio, più prestazioni principali distinte o un'unica prestazione (v., per analogia, sentenza CCP, cit., punto 29)."*

In proposito, la Corte ha statuito che

*"(...) si tratta di una prestazione unica, in particolare nel caso in cui uno o più elementi debbano essere considerati nel senso che costituiscono la prestazione principale, quando invece uno o più elementi devono essere considerati come una o più prestazioni accessorie cui si applica la stessa disciplina tributaria della prestazione principale (sentenze CCP, cit., punto 30, e 15 maggio 2001, causa C-34/99, Primback, Racc. Pag. I-3833, punto 45)"<sup>54</sup>.*

---

54 Vedasi i punti 19, 20, 21 della sentenza. [EN] "According to the Court's case-law, where a transaction comprises a bundle of features and acts, regard must be had to all the circumstances in which the transaction in question takes place in order to determine, firstly, if there were two or more distinct supplies or one single supply and, secondly, whether, in the latter case, that single supply is to be regarded as a supply of services (see, to that effect, Case C-231/94 Faaborg-Gelting Linien [1996] ECR I-2395, paragraphs 12 to 14, and CPP, paragraphs 28 and 29). Taking into account, firstly, that it follows from Article 2(1) of the Sixth Directive that every transaction must normally be regarded as distinct and independent and, secondly, that a transaction which comprises a single supply from an economic point of view should not be artificially split, so as not to distort the functioning of the VAT system, the essential features of the transaction must in the first place be ascertained in order to determine whether the taxable person is making to the customer, being a typical consumer, several distinct principal supplies or a single supply (see, by analogy, CPP, paragraph 29). In that regard, the Court has held that there is a single supply in particular in cases where one or more elements are to be regarded as constituting the principal supply, whilst one or more elements are to be regarded, by contrast, as ancillary supplies which share the tax treatment of the principal supply (CPP, cited above, paragraph 30, and Case C-34/99 Primback [2001] ECR I-3833, paragraph 45)"; [SV] "Det följer av domstolens rättspraxis att när en transaktion utgörs av en rad delar och handlingar skall det först göras en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga för att avgöra dels om det rör sig om två eller flera separata prestationer eller en enda prestation, dels, i det sistnämnda fallet, huruvida denna enda prestation skall kvalificeras som tillhandahållande av tjänster (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 maj 1996 i mål C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, REG 1996, s. I-2395, punkterna 12–14 samt domen i det ovannämnda målet CPP, punkterna 28–29.) Med hänsyn till dels att det följer av artikel 2.1 i sjätte direktivet att varje transaktion i regel skall anses som separat och självständig, dels att transaktionen, som ur ekonomisk synvinkel utgörs av en enda prestation, inte på ett konstgjort sätt får delas upp så att mervärdesskattesystemets funktion undergrävs, är det av vikt att för det första söka efter de delar som är kännetecknande för transaktionen i fråga för att avgöra om den skattskyldige tillhandahåller konsumenten, som betraktas som en genomsnittlig konsument, flera huvudsakligen separata prestationer eller en enda prestation (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet CPP, punkt 29). Domstolen har slagit fast att det är fråga om en enda prestation bland annat i det fall där en eller flera delar skall anses utgöra den huvudsakliga prestationen, medan en eller flera delar i annat fall skall anses som en eller flera underordnade prestationer som skattemässigt skall behandlas på samma sätt som den huvudsakliga prestationen (domen i

## LE PRESTAZIONI MISTE ED I SERVIZI DI COMUNICAZIONE

Questo delle prestazioni miste è un tema molto conosciuto e dibattuto all'interno del diritto tributario comunitario per le numerose sentenze della Corte di Giustizia che hanno affrontato l'argomento. In più di una occasione, vedasi ad esempio le Cause riunite C-308/96 e C-94/97<sup>55</sup> (*Commissioners of Customs and Excise contro T.P. Madgett, R.M. Baldwin e The Howden Court Hotel*), la Corte ha affermato come il servizio ausiliario *non* deve costituire *per la clientela un fine a sé stante*<sup>56</sup>.

Nel settore dei servizi di comunicazione molto spesso vengono prestati servizi *a pacchetto*, in cui molti servizi concorrono realizzando quindi un servizio misto. Solo a titolo d'esempio citiamo servizi di rete venduti insieme a servizi di telecomunicazione, pacchetti internet<sup>57</sup>. È lecito quindi domandarsi come classificare tali pacchetti: se come prestazioni miste oppure complesse. Sulla base delle determinazioni della Corte di Giustizia, le motivazioni del cliente sono rilevanti per definire una conclusione. Ma a questo punto ci si può domandare: differenti clienti possono essere mossi da motivazioni differenti. Il prestatore dovrebbe considerare un cliente tipo? Ed il prestatore ha sufficienti dati per determinare le motivazioni di un cliente tipo? Nella individuazione della natura (mista o multipla) della prestazione "a pacchetto" di servizi di comunicazione (internet, telecomunicazioni, televisione) non può essere di ausilio la circostanza che il prezzo pagato<sup>58</sup> per tale prestazione sia unico. In proposito, la Corte di Giustizia, Causa C-349/96<sup>59</sup> (*Card Protection Plan Ltd (CPP) contro Commissioners of Customs & Excise*) ha affermato che

*“Il fatto che un prezzo unico sia fatturato non riveste pertanto un'importanza decisiva. È vero che, quando un prestatore fornisce ai suoi clienti una prestazione di servizio composta da più elementi dietro versamento di un prezzo unico, quest'ultimo può militare a favore*

---

det ovannämnda målet CPP, punkt 30 och dom av den 15 maj 2001 i mål C-34/99, Primback, REG 1999, s. I-3833, punkt 45”.

55 Sentenza della Corte del 22 ottobre 1998. *Commissioners of Customs and Excise contro T.P. Madgett, R.M. Baldwin e The Howden Court Hotel*. Cause riunite C-308/96 e C-94/97. Raccolta della giurisprudenza 1998 pagina I-6229. [EN] Judgment of the Court of 22 October 1998. Joined cases C-308/96 and C-94/97. European Court reports 1998 Page I-6229; [SV] Domstolens dom den 22 oktober 1998. Förenade målen C-308/96 och C-94/97. Rättsfallssamling 1998 s. I-6229.

56 Vedasi punto 24 della motivazione della sentenza. [EN] “Those bought-in services do not therefore constitute for customers an aim in itself(...)”; [SV] “Kunderna efterfrågar således inte de inköpta tjänsterna i sig, (...)”.

57 Purcell, N., op. cit., 2001, pag. 9 e segg.

58 Purcell, N., op. cit., 2001, pag. 9 e segg.

59 Sentenza della Corte del 25 febbraio 1999. *Card Protection Plan Ltd (CPP) contro Commissioners of Customs & Excise*. Causa C-349/96. Raccolta della giurisprudenza 1999 pagina I-973. [EN] Judgment of the Court of 25 February 1999. - *Card Protection Plan Ltd (CPP) v Commissioners of Customs & Excise*. Case C-349/96. European Court reports 1999 Page I-973. [SV] Domstolens dom den 25 februari 1999. *Card Protection Plan Ltd (CPP) mot Commissioners of Customs & Excise*. Mål C-349/96. Rättsfallssamling 1999 s. I-973.

*dell'esistenza di una prestazione unica. Tuttavia, nonostante il prezzo unico, se da circostanze (...) discendesse che i clienti intendono acquistare due prestazioni distinte (...) occorrerebbe in tal caso isolare la parte del prezzo unico relativa alla prestazione assicurativa la quale rimarrebbe, in ogni caso, esente da imposta (...)"<sup>60</sup>.*

Un operatore prestatore di servizi di comunicazione “a pacchetto” dovrebbe analizzare le intenzioni del suo cliente caso per caso, tenendo anche poi in debito conto le differenze esistenti nei diversi Stati membri, in modo di poter verificare le diverse modalità di tassazione della prestazione mista o multipla ed applicare le differenti regole in materia di territorialità e le diverse aliquote IVA. Bisogna anche rammentare che la Corte di Giustizia, Caso C-41/04 (*Levob Verzekeringen BV, OV Bank Nve Staatssecretaris van Financiën*) ha affermato che l'operazione costituita da un'unica prestazione sotto il profilo economico non dev'essere artificialmente divisa in più parti per non alterare la funzionalità del sistema dell'IVA.

Applicando i principi ora espressi da parte della Corte di Giustizia ai servizi di comunicazione venduti “a pacchetto” risulta quindi essenziale accertare la reale ed essenziale natura della transazione per determinare se una operazione sia complessa o multipla, rimanendo comunque evidente come intorno a queste tipologie di servizi legati alle nuove tecnologie dell'informazione si stia creando una vasta area grigia di difficile interpretazione.

## **IL CENTRO DI ATTIVITÀ STABILE**

Il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile, oppure il luogo dove il destinatario ha stabilito la sede della sua attività economica o ha costituito un centro di attività stabile è decisivo nella determinazione del luogo dove il servizio è reso o

---

60 Vedasi il punto 31 della sentenza. [EN] “ (...) In those circumstances, the fact that a single price is charged is not decisive. Admittedly, if the service provided to customers consists of several elements for a single price, the single price may suggest that there is a single service. However, notwithstanding the single price, if circumstances such as those described in paragraphs 7 to 10 above indicated that the customers intended to purchase two distinct services, namely an insurance supply and a card registration service, then it would be necessary to identify the part of the single price which related to the insurance supply, which would remain exempt in any event. (...)”. [SV] “ (...) Det har mot bakgrund av dessa förhållanden ingen avgörande betydelse att det har fakturerats ett enhetspris. Det är riktigt att ett tjänsteföretag, som mot betalning av ett enhetspris tillhandahåller sina kunder en tjänst som består av flera delar, kan göra gällande att det är fråga om en enda tjänst. Om det, enhetspriset oaktat, av det i punkterna 7-10 i denna dom anförda följer att kunderna avser att köpa två olika tjänster, nämligen en försäkringstjänst och en tjänst avseende kortregistrering, bör man emellertid avskilja den del av enhetspriset som avser försäkringen, som under alla omständigheter skall undantas från skatteplikt (...)”.

si ritiene essere reso<sup>61</sup>. Ancora, vi sono particolari considerazioni da svolgere in riguardo ai servizi di comunicazione.

All'interno della Sesta Direttiva, così come nel nuovo testo rifiuto, ed in particolare modo all'art. 9, paragrafo 1, non viene definito il concetto di centro di attività stabile<sup>62</sup>. La definizione di *stabile organizzazione* la troviamo invece all'interno dello schema di Convenzione OCSE<sup>63</sup> contro le doppie imposizioni predisposto dal Comitato affari fiscali ed a cui si richiamano le convenzioni internazionali. L'art. 5<sup>64</sup> del Modello OCSE delinea i caratteri che deve possedere la stabile organizzazione: il paragrafo 1 afferma che la stabile organizzazione deve essere “*una sede fissa di affari in cui l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività*”.

Ma sebbene le due espressioni siano simili, da una parte l'espressione che si rinviene all'interno della Sesta Direttiva - centro di attività stabile - stabilita ai fini dell'IVA e quella delineata all'interno dell'art. 5 del Modello OCSE contro le doppie imposizioni sul reddito - stabile organizzazione, esse non coincidono per quanto riguarda il contenuto. Una precisazione di ordine terminologico e linguistico: all'interno del testo della Sesta Direttiva rifiuta<sup>65</sup> l'espressione *centro di attività stabile* nella versione italiana è variato in *stabile*

---

61 IBFD database: Terra, B., Kajus, J., A Guide to European Vat Directive: voce The concept of a “fixed establishment”, accesso del 24 gennaio 2006.

62 IBFD database: Terra, B. and Kajus, J., A Guide to European Vat Directive: voce The concept of a “fixed establishment”, accesso del 24 gennaio 2006.

63 Il cosiddetto Modello OCSE.

64 Art. 5 Modello OCSE - Permanent establishment - 1. For the purposes of this Convention, the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on. 2. The term "permanent establishment" includes especially: a) a place of management; b) a branch; c) an office; d) a factory; e) a workshop, and f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources. 3. A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months. 4. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term "permanent establishment" shall be deemed not to include: a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise; b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery; c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise; d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise; e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character; f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character. 5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person- other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies - is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph. 6. An enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a Contracting State merely because it carries on business in that State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business. 7. The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other).

65 Art. 43 e 56 della Direttiva 2006/112/CE.



*organizzazione*. Questa variazione è presente anche nella versione svedese, mentre non appare nella versione inglese, né in quella francese, né in quella tedesca. In proposito bisogna precisare come in molte lingue ufficiali dell'Unione l'espressione *fixed establishment* viene resa con le stesse parole utilizzate per *permanent establishment*, espressione quest'ultima utilizzata per le imposte dirette<sup>66</sup>. Altre lingue, tra queste l'italiano, pur mantenendo l'espressione diversificata all'interno della Sesta Direttiva la riunificavano all'interno della legislazione nazionale.

*Tabella - Il sintagma "centro di attività stabile" nel testo della originario della Sesta Direttiva e nella nuova Sesta Direttiva rifiuta, 2006/112/CE.*

Lingua	Sesta Direttiva	Sesta Direttiva nel testo rifiuto
Inglese	fixed establishment	fixed establishment
Francese	établissement stable	établissement stable
Tedesco	feste Niederlassung	feste Niederlassung
Svedese	fast driftsställe	fast etableringsställe <sup>67</sup>
Italiano	centro di attività stabile	stabile organizzazione

Al di là della terminologia utilizzata occorre precisare come l'espressione "stabile organizzazione" contenuta nell'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE contro le doppie imposizioni si riferisce ad *"una sede fissa di affari in cui l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività"*. Nell'articolo viene effettuata una lista esemplificativa positiva di fattispecie che integrano una stabile organizzazione ed una lista negativa di fattispecie che invece non la integrano, e viene individuata la figura della stabile organizzazione personale<sup>68</sup>, intesa quale figura munita del potere di rappresentare l'impresa straniera nella sua attività<sup>69</sup>. Vengono previste alcune fattispecie caratterizzate dal prevalente o

66 Pistone, P., Fixed Establishment and Permanent Establishment, in Vat Monitor, 1999, n. 3, pag. 101.

67 Si tratta di una pura variazione terminologica che non altera il significato in alcun modo.

68 Vedasi i paragrafi 5 e 6 dell'art. 5 del Modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni. In particolare l'art. 5, paragrafo 5 e 6 prevedono che: 5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person — other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies — is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph. 6. An enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a Contracting State merely because it carries on business in that State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business. [IT] 5. Quando una persona (sia individuo, che società), diversa da un agente che goda di uno status indipendente, agisce per conto di un'impresa, ha ed abitualmente esercita in uno Stato contraente il potere di concludere contratti in nome dell'impresa, si può considerare che tale impresa abbia una stabile organizzazione in detto Stato in relazione ad ogni attività intrapresa dalla suddetta persona per l'impresa, a meno che l'attività intrapresa dalla suddetta persona sia limitata ad una attività che, se esercitata per mezzo di una sede fissa di affari, non farebbe di tale sede fissa di affari una stabile organizzazione".

69 Fiorelli, A., Santi A., Specificità del concetto di "stabile organizzazione" ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, in Rassegna Tributaria, n. 2, 1998, pag. 367.

esclusivo connotato materiale (come ad esempio le miniere e le cave) ed altre nelle quali viene prevista invece l'opposta ipotesi della sola componente personale (come avviene nel caso dell'agente dipendente)<sup>70</sup>.

Il concetto di *fixed establishment* che si rinviene all'interno della Sesta Direttiva (sia nella vecchia formulazione che nella nuova) e dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia si discosta sotto vari aspetti rispetto alla nozione che si rinviene all'interno del Modello di Convenzione OCSE. La differenza è stata tratteggiata nella diversa finalità dell'istituto: per le imposte dirette l'esistenza della stabile organizzazione determina l'attrazione a tassazione dei redditi prodotti, ai fini IVA, la configurazione di un centro di attività stabile consente, alla casa madre non residente di cui essa costituisce emanazione, la detraibilità dell'imposta sugli acquisti da quella dovuta sulle vendite e la possibilità di rimborsi, qualora dovuti<sup>71</sup>. Un primo aspetto caratterizzante la nozione di centro di attività stabile si rinviene proprio dall'art. 9, paragrafo 1 e paragrafo 2 della Sesta Direttiva dove viene richiesto che al fine di determinare il luogo di stabilimento del prestatore e/o del destinatario il centro di attività stabile sia rilevante solo se il servizio è fornito da quel centro di attività stabile o solo se la prestazione di servizi è fornita a quel centro di attività<sup>72</sup>. Quindi, il centro di attività stabile è importante proprio ed in quanto ad esso imputabile o da esso provenienti quelle specifiche operazioni imponibili e rilevanti ai fini dell'IVA.

Il secondo elemento di differenziazione riguarda la necessità della presenza stabile di elementi tecnici e anche umani. La prima sentenza cardine che ha espresso tali principi è la Causa 168/84<sup>73</sup> (*Gunter Berkholz contro Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt*) in cui la Corte è stata chiamata a pronunciarsi in tema di applicabilità dell'IVA nel caso di gestione di un'attività di macchine automatiche per giochi d'azzardo installate a bordo di una nave marittima tedesca in servizio verso la Danimarca, che viaggia in alto mare ed è quindi al di fuori del territorio nazionale. La Corte di Giustizia ha affermato che la gestione di tale attività può essere considerata un centro di attività stabile solo nel caso in cui sia implicata la presenza permanente di mezzi umani e tecnici necessari per la prestazione dei servizi<sup>74</sup>.

---

70 Fiorelli, A., Santi A., op. cit., 1998, pag. 367 e segg.

71 Tundo, F., In tema di stabile organizzazione ed IVA, in *Diritto e pratica tributaria*, 1992, II, pag. 327.

72 Swinkels, J., Evolution of the EU Place-of-Supply Rules, in *International Vat Monitor*, 2006, 2, pag. 107.

73 Sentenza della Corte del 4 Luglio 1985. *Gunter Berkholz contro Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt*. CAUSA 168/84. Raccolta della giurisprudenza 1985 pagina 2251; [EN] Judgment of the Court of 4 July 1985. *Gunter Berkholz v Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt*.

Case 168/84. European Court reports 1985 Page 2251; [SV] Domstolens dom (andra avdelningen) den 4 juli 1985. *Gunter Berkholz mot Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt*. Mål 168/84, Rättsfallssamling 1985 s. 2251.

74 Vedasi il punto 3 della massima della sentenza. [EN] ( 1 ) article 9 ( 1 ) of the sixth council directive, of 17 may 1977, on the harmonization of the laws of the member states relating to turnover taxes - common system of value-added tax : uniform basis

Per quello che riguarda le relazioni che sussistono tra i due criteri che si rinvencono all'interno dell'art. 9, paragrafo 1, quello della sede e quello del centro di attività stabile, la Corte di Giustizia, Caso C-231/94<sup>75</sup> (*Faaborg-Gelting Linien A/S v Finanzamt Flensburg*), ha affermato che secondo l'art. 9, n. 1, il luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica appare come il punto di riferimento preferenziale, nel senso che la presa in considerazione di un altro centro di attività a partire dal quale viene resa la prestazione di servizi deve essere considerata solo nel caso in cui il riferimento alla sede non conduca ad una soluzione razionale dal punto di vista fiscale o crei un conflitto con un altro Stato membro. Rileviamo comunque come Pistone<sup>76</sup> abbia però affermato come nella Sesta Direttiva non si rinvenga alcuna preferenza in merito al criterio della sede dell'attività rispetto a quello del centro di attività.

Ancora: nella Causa C-390/96<sup>77</sup> (*Lease Plan Luxembourg SA v Belgian State*) la Corte ha tratteggiato le caratteristiche del centro di attività stabile affermando ad esempio che la semplice concessione in leasing di un certo numero di beni a soggetti stabiliti in un altro Stato membro non ne integra la fattispecie. Un ulteriore differenza tra centro di attività stabile e stabile organizzazione riguarda l'ipotesi contemplata all'art. 5, paragrafo 5 e 6 del Modello di convenzione OCSE contro le doppie imposizioni dove viene prevista la *stabile organizzazione personale* intesa, come detto sopra, quale figura munita del potere di rappresentare l'impresa straniera nella sua attività. In base alle disposizioni del Modello OCSE citate è possibile per un soggetto residente integrare una stabile organizzazione di un soggetto non residente qualora il soggetto residente venga investito del potere di impegnare il soggetto non residente di fronte a terzi.

---

of assessment must be interpreted as meaning that an installation for carrying on a commercial activity, such as the operation of gaming machines, on board a ship sailing on the high seas outside the national territory may be regarded as a fixed establishment within the meaning of that provision only if the establishment entails the permanent presence of both the human and technical resources necessary for the provision of those services and it is not appropriate to deem those services to have been provided at the place where the supplier has established his business. [SV] Artikel 9.1 i rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund skall tolkas så, att en anläggning för näringsverksamhet, såsom driften av spelautomater, ombord på ett havsgående fartyg utanför det nationella territoriet, endast kan anses som ett fast driftsställe enligt den bestämmelsen om platsen för verksamheten förutsätter ständig samverkan mellan de mänskliga och tekniska resurser som är nödvändiga för att tillhandahålla tjänsterna i fråga och om tjänsterna inte rationellt kan anknytas till den plats där leverantören har etablerat sin rörelse.

75 Sentenza della Corte (Sesta Sezione) del 2 maggio 1996. *Faaborg-Gelting Linien A/S contro Finanzamt Flensburg*. Causa C-231/94. Raccolta della giurisprudenza 1996 pagina I-2395. [EN] Judgment of the Court of 2 May 1996. *Faaborg-Gelting Linien A/S v Finanzamt Flensburg*. Case C-231/94. European Court reports 1996 Page I-2395. [SV] Domstolens dom den 2 maj 1996. *Faaborg-Gelting Linien A/S mot Finanzamt Flensburg*. Mål C-231/94. Rättsfallssamling 1996 s. I-2395

76 Pistone, P., op. cit., 1999, pag. 102.

77 Sentenza della Corte del 7 maggio 1998. *Lease Plan Luxembourg SA contro Stato belga*. Causa C-390/96. Raccolta della giurisprudenza 1998 pagina I-2553. [EN] Judgment of the Court of 7 May 1998. *Lease Plan Luxembourg SA v Belgian State*. Case C-390/96. European Court reports 1998 Page I-2553. [SV] Domstolens dom den 7 maj 1998. *Lease Plan Luxembourg SA mot Belgische Staat*. Mål C-390/96. Rättsfallssamling 1998 s. I-2553.

Tale principio non si rinviene all'interno della giurisprudenza della Corte di Giustizia: nella Causa C-190/95<sup>78</sup> (*ARO Lease BV contro Inspecteur van de Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam*) la Corte è stata chiamata a pronunciarsi in merito ad una società di leasing che prendeva contatti con i clienti residenti in un altro Stato membro per mezzo di intermediari indipendenti stabiliti in questo ultimo Stato. Per tale attività gli intermediari percepivano in cambio una provvigione e non partecipavano alla conclusione dei contratti firmati con i clienti finali nella sede della predetta società di leasing. La Corte di giustizia ha stabilito<sup>79</sup> che

*“(...) allorché una società di leasing non dispone in uno Stato membro né di personale proprio né di una struttura che presenti un sufficiente grado di stabilità, nell'ambito della quale possano essere redatti contratti o prese decisioni amministrative, struttura che sia quindi idonea a rendere possibili in modo autonomo le prestazioni di servizi in questione, essa non può essere considerata disporre di un centro di attività stabile in tale Stato (...)”.*

Il principio è stato ribadito anche nella Causa C-260/95<sup>80</sup> (*Commissioners of Customs and Excise contro DFDS A/S*).

Questa differenziazione<sup>81</sup> dei due concetti assume notevole importanza quando entrano in gioco le nuove tecnologie dell'informazione, che spesso prescindono dalla presenza di elementi tecnici ed umani.

---

78 Sentenza della Corte del 17 luglio 1997. *ARO Lease BV contro Inspecteur van de Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam*. Causa C-190/95. Raccolta della giurisprudenza 1997 pagina I-4383. [EN] Judgment of the Court (Sixth Chamber) of 17 July 1997. - *ARO Lease BV v Inspecteur van de Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam*. Case C-190/95. European Court reports 1997 Page I-4383; [SV] Domstolen dom den 17 juli 1997. - *ARO Lease BV mot Inspecteur van de Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam*. Mål C-190/95. Rättsfallssamling 1997 s. I-4383.

79 Vedasi punto 19 della motivazione della sentenza. [EN] “ (...) Consequently, when a leasing company does not possess in a Member State either its own staff or a structure which has a sufficient degree of permanence to provide a framework in which agreements may be drawn up or management decisions taken and thus to enable the services in question to be supplied on an independent basis, it cannot be regarded as having a fixed establishment in that State. (...)”; [SV] “ (...) När ett leasingföretag i en medlemsstat följaktligen varken förfogar över egen personal eller en organisation med en tillräcklig grad av varaktighet där avtal kan upprättas och administrativa beslut fattas, det vill säga en struktur som är lämplig för att självständigt kunna tillhandahålla de avsedda tjänsterna, kan detta företag inte anses ha ett fast driftställe i denna medlemsstat. (...)”.

80 Sentenza della Corte del 20 febbraio 1997. *Commissioners of Customs and Excise contro DFDS A/S*. Causa C-260/95. Raccolta della giurisprudenza 1997 pagina I-1005. [EN] Judgment of the Court of 20 February 1997. *Commissioners of Customs and Excise v DFDS A/S*. Case C-260/95. European Court reports 1997 Page I-1005; [SV] Domstolens dom den 20 februari 1997. *Commissioners of Customs and Excise mot DFDS A/S*. Mål C-260/95. Rättsfallssamling 1997 s. I-1005

81 Belluzzo, L., *Commercio elettronico: la tassazione delle cessioni virtuali di beni*, ne il fisco, n. 47, del 20 dicembre 1999, pag. 14898. Disponibile su [fiscoonline](http://www.fiscoonline.it).

## **IL CENTRO DI ATTIVITÀ STABILE E I SERVIZI DI COMUNICAZIONE**

La ricostruzione dell'istituto operata da parte della Corte di Giustizia, richiedente la necessaria e permanente presenza di elementi umani e tecnici, non appare adeguata a fornire un'idonea risposta all'interno dell'area dei servizi di comunicazione, in quanto rischia di fornire una definizione di centro di attività stabile non più in linea con il progresso tecnologico e, quindi, superata dai fatti. L'approccio empirico adottato dalla Corte potrebbe manifestarsi insufficiente in relazione alle nuove tecnologie, spesso prestanti servizi a distanza: proprio questa modalità di prestazione potrebbe obbligare la Corte a cambiare la sua posizione<sup>82</sup>.

Tra i servizi che sono resi tramite mezzi elettronici si realizzano molteplici fattispecie, da analizzare separatamente per verificare se le varie ipotesi realizzino o meno un centro di attività stabile così come delineato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia.

Nel dettaglio:

1. prima di tutto bisogna distinguere tra computer e sito Internet, che può essere una combinazione di software e dati appoggiati su di un server;
2. secondariamente l'operazione relativa al sito web può essere effettuata attraverso Internet Service Provider (ISP);
3. di frequente l'intervento umano on-site non è necessario;
4. potrebbe essere possibile che nell'ambito di una prestazione elettronica i due termini siano entrambi presenti, però carenti del requisito della necessaria presenza permanente;
5. qualora un sito web sia ospitato dai server di un ISP, questo ISP non costituisce un agente di questa impresa, in quanto esso non ha autorità di concludere contratti nel nome di questa ed agisce normalmente ospitando una molteplicità di siti<sup>83</sup>;

---

82 Pistone, P., op. cit., 1999, pag. 104. Pistone cita altri autori che hanno manifestato le sue stesse opinioni. Vedasi in particolare la nota 24: "Boutellis, O., Commerce électronique et TVA: de l'établissement stable à l'établissement virtuel?", in *Revue de droit fiscal*, No. 3, 1998, at 126 and in *Fiscalité du commerce électronique. De l'arrêt Lease Plan Luxembourg du 7 mai 1998 à la Communication 98/374 de la Commission des Communautés européennes*, in *Revue de Droit Fiscal*, No. 31-36/1998, at 1046-1047; Plagnet, B., La définition de l'établissement stable en matière de TVA, in *Bulletin Fiscal Francis Lefebvre*, No. 12/1997, at 739.

83 Le varie ipotesi che sono state qui illustrate sono tratte da Geurts, M., *Server as a permanent establishment?* in *Intertax*, 2000,

6. un'ultima ipotesi potrebbe verificarsi qualora l'ISP o il prestatore di servizi per mezzo di Internet raccolga ordini per mezzo di intermediari o filiali che agiscono come agenti<sup>84</sup>.

Per quello che riguarda le prime tre ipotesi, bisogna evidenziare come la Corte di Giustizia ha affermato<sup>85</sup> che affinché si realizzi la stabile organizzazione si rende necessaria la presenza sia dell'elemento umano (personale) che tecnico (server, computer equipment), e nelle ipotesi menzionate la necessaria compresenza di ambedue gli elementi è carente e di conseguenza queste non possono integrare il centro di attività stabile. Neppure la quarta ipotesi possiede gli elementi per integrare il centro di attività stabile in quanto pure essendo presenti gli elementi umani e tecnici risulta carente del requisito della necessaria permanenza di tali elementi come evidenziato e richiesto dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia<sup>86</sup> a tal fine. Neppure la quinta ipotesi considerata integra il centro di attività stabile. Infatti la circostanza che il sito web è ospitato su di un server che è magari localizzato all'interno dell'Unione Europea in base al caso ARO Lease<sup>87</sup> non costituisce un centro di attività stabile ai fini dell'IVA, anche se un agente indipendente localizzato in uno Stato membro è utilizzato in occasione del primo contatto con un potenziale cliente. Questo implica che ISP e committente devono evitare di avere sedi e personale personnel in modo da evitare di creare un centro di attività stabile.

Per quello che riguarda la sesta ed ultima ipotesi per verificare se questa integri o meno il centro di attività stabile soccorre a proposito il caso DFDS<sup>88</sup>. In tale caso era stato chiesto alla Corte di Giustizia di pronunciarsi se una società controllata<sup>89</sup> possa o meno integrare un centro di attività stabile. La Corte di Giustizia ha riconosciuto che la controllata intergrasse il centro di attività stabile qualora questa agisca come semplice ausiliaria dell'organizzatore, dispone dei mezzi umani e tecnici che caratterizzano un centro di attività stabile<sup>90</sup>. Trasponendo tale principio all'interno della sesta ipotesi ora considerata bisogna evidenziare come questa integri il centro di attività stabile ai fini dell'IVA. Nel dettaglio: qualora una società sia stabilita in uno Stato

---

issue n. 4, pag. 173 e 174, il quale menziona la draft proposal for changes to the commentary on Art. 5 of the OECD Model Tax Convention del 1999.

84 Lejeune, I., Vanham, B., Verlinden, I., Verbeken, A., op. cit., 1998, page 11.

85 Cfr. Corte di Giustizia, Causa 168/84 (*Gunter Berkholz contro Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt*), cit.

86 Cfr. sempre Corte di Giustizia, Causa 168/84 (*Gunter Berkholz contro Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt*), cit..

87 Cfr. Corte di Giustizia, Causa C-190/95 (ARO Lease BV contro Inspecteur van de Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam), cit.

88 Cfr. Corte di Giustizia, Causa C-260/95 (*Commissioners of Customs and Excise contro DFDS A/S*), cit.

89 [EN] subsidiary.

90 Cfr. il punto 29 della sentenza; [EN] which acts as a mere auxiliary organ of the tour operator, has the human and technical resources characteristic of a fixed establishment; [SV] när detta bolag, som endast biträder arrangören, förfogar över sådana personella och tekniska resurser som utmärker ett fast driftställe.

membro A posseda una controllata in uno Stato membro B e questo viene utilizzato per raccogliere ordini, la società stabilita nello Stato membro A può essere considerata avere un centro di attività stabile nello Stato membro B. Tale principio risulta applicabile sia all'ISP che al prestatore di servizi che offre servizi elettronici<sup>91</sup>.

Di tutte le sei ipotesi sopra considerate che frequentemente integrano transazioni via Internet, soltanto l'ultima può integrare l'istituto del centro di attività stabile. Allo stato attuale, né la presenza di un sito web all'interno del territorio di uno stato né lo svolgimento di transazioni economiche effettuate tramite infrastrutture server di un provider sono elementi idonei a configurare la presenza di un centro di attività stabile ai fini IVA. Questa posizione è d'altronde analoga alla determinazione che si rinviene all'interno del diciannovesimo considerando della Direttiva 2000/31/CE relativa a taluni aspetti giuridici dei servizi della società dell'informazione, in particolare il commercio elettronico, nel mercato interno. In quel considerando si ribadisce la validità della Giurisprudenza della Corte di Giustizia per la determinazione del luogo di stabilimento e si esclude la presenza di stabilimento lì dove c'è unicamente tecnologia di supporto:

*“Il luogo di stabilimento del prestatore va determinato in base alla giurisprudenza della Corte di giustizia delle Comunità europee, secondo la quale la nozione di stabilimento implica l'esercizio effettivo di un'attività economica per una durata di tempo indeterminata mediante l'insediamento in pianta stabile. Tale condizione è soddisfatta anche nel caso in cui una società sia costituita a tempo determinato. Il luogo di stabilimento, per le società che forniscono servizi tramite siti Internet, non è là dove si trova la tecnologia di supporto del sito né là dove esso è accessibile, bensì il luogo in cui tali società esercitano la loro attività economica. Se uno stesso prestatore ha più luoghi di stabilimento, è importante determinare da quale luogo di stabilimento è prestato il servizio in questione. Nel caso in cui sia difficile determinare da quale dei vari luoghi di stabilimento un determinato servizio è prestato, tale luogo è quello in cui il prestatore ha il centro delle sue attività per quanto concerne tale servizio specifico”.*

---

91 Lejeune, I., Vanham, B., Verlinden, I., Verbeken, A., op. cit., 1998, pag. 12.

Rimane chiaro come le attuali previsioni adottate in sede europea non siano adatte alle nuove realtà tecnologiche<sup>92</sup>: questo nuovo *modus operandi* necessita di una regolamentazione fiscale specifica ed autonoma, che disciplini un fenomeno che in virtù del suo carattere specifico non può essere regolato dalle norme previgenti<sup>93</sup>. Ad oggi, tale situazione è potenzialmente idonea a creare un'erosione dell'IVA all'interno dei paesi dell'Unione: infatti, se uno o più server non possono integrare un centro di attività stabile, in quanto carenti della presenza di personale tecnico, non bisogna dimenticare però che quegli stessi server permettono di prestare servizi a distanza. Alcuni autori affermano che, se non sarà adottata una soluzione che preservi la neutralità fiscale in tempi rapidi,

### ***PROSSIME EVOLUZIONI DELLA TERRITORIALITÀ DELLA PRESTAZIONE DEI SERVIZI***

La regolamentazione contenuta all'interno della Sesta Direttiva ha mostrato nel corso del tempo segni di inadeguatezza causati soprattutto dal confronto con le nuove tecnologie della comunicazione che stanno modificando il mercato e le modalità di prestazione dei servizi .

*“(...) economic operators of EU countries will thus have to compete from a less favourable position. Several arguments still make the broadening of the concepts of fixed establishment rather difficult, such as the proliferation of establishments (and of tax formalities) in all EU countries which would arise in this way, problems in conceiving a virtual presence on the territory as fixed (especially when it may be based on a portable computer), the difficulty in ascertaining from (or through) which server or website the service has been provided or in characterizing a formal granting of access as a substantial supply of service. Tax coordination seems an indispensable condition for whatever solution will be reached within the European Union. Should no solution be reached in the European Union in the near future on these issues, then many more*

---

92 Fiorelli, A., Santi A., op. cit., 1998, nota 40, citando Lejeune, I., Vanham, B., Verlinden, I., Verbeke, A., Does cyber-commerce necessitate a revision of international tax concept?, in *European taxation*, 1998, pagg. 9-12.

93 De Luca, A., La Stabile Organizzazione nel Commercio Elettronico: spunti per una Revisione delle soluzioni adottate dall'OCSE, in *Dialoghi di Diritto Tributario*, n. 9, 2004, pag. 1



*(highly controversial) cases are soon likely to be taken before the ECJ*<sup>94</sup>.

Alcuni autori<sup>95</sup> evidenziano come l'attuale situazione consenta di operare in un paese stabilendosi fiscalmente in un altro sulla base di una semplice convenienza tributaria, generando notevoli distorsioni fiscali<sup>96</sup>.

La Commissione ha rilevato<sup>97</sup> come ci siano, nell'applicazione dell'articolo 9, paragrafo 2, lettera e) vigente che elenca i servizi per i quali un destinatario, soggetto passivo, può versare l'IVA nel quadro del meccanismo dell'inversione contabile, problemi tali che spesso il luogo della prestazione viene determinato solo in sede giudiziaria. Per contrastare questo fenomeno e governare i cambiamenti in atto in alcune modalità di prestazione di servizi, la Commissione ha proposto<sup>98</sup> il cambiamento del luogo di prestazione per i soggetti passivi:

*“(...) il mercato interno, la globalizzazione, la deregolamentazione e le innovazioni tecnologiche hanno modificato le modalità della prestazione dei servizi, un numero sempre maggiore di servizi può essere prestato a distanza. Per risolvere il problema, nel corso degli anni è stato deciso di apportare una serie di modifiche alla Sesta Direttiva e, per questo motivo, determinati servizi sono tassati nel luogo in cui è stabilito il destinatario, queste modifiche riguardano principalmente i servizi prestati a soggetti passivi, dal momento che la tassazione di queste prestazioni è basata su un meccanismo semplice, l'inversione contabile. D'altro*

---

94 Pistone, P., op. cit., 1999, pag. 104.

95 De Luca, A., Ritrovato, F., La stabile organizzazione nel commercio elettronico in Italia, ne il fisco n. 14, 2004, pag. 2122. Sebbene l'autore nell'articolo si riferisca alle imposte dirette le argomentazioni che vengono effettuate sono applicabili anche alle imposte indirette.

96 Lejeune, I., Vanham, B., Verlinden, I., Verbeken, A., op. cit., 1998, pag. 8.

97 COM (2003) 822 def., Proposta di direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi. Par. 4.4, pag. 6. [EN] COM (2003) 822 final Proposal for a Council Directive amending Directive 77/388/EEC as regards the place of supply of services; [SV] KOM (2003)822 slutlig, Förslag till Rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster.

98 COM (2003) 822 def., cit., par. 2 pag. 2. [EN] “For all services provided to taxable persons, the place of taxation should be the place of consumption. Businesses use the services provided to them in order to produce goods or other services. The cost of these services is included in the price of the goods. Therefore one could well argue that for most, if not all, services the place of consumption is the place where the customer has established his business. That is the place where the services are consumed. (...)”; [SV] “För alla tillhandahållanden av tjänster som görs till beskattningsbara personer bör platsen för beskattning vara platsen för konsumtionen. När tjänster tillhandahålls ett företag utnyttjar företaget dem för att tillverka varor eller producera andra tjänster. Kostnaderna för tjänsterna ingår i varornas pris. För flertalet, kanske till och med samtliga, tjänster kan man därför med fog hävda att platsen för konsumtionen är den plats där kunden har etablerat sin ekonomiska aktivitet. Det är där tjänsterna konsumeras (...)”.

*canto, i servizi prestati a persone che non sono soggetti passivi sono generalmente assoggettati all'IVA nel luogo in cui è stabilito il prestatore del servizio(...)"<sup>99</sup>.*

Sempre nello stesso documento si trova affermato il principio che per tutte le prestazioni di servizi il luogo di tassazione dovrebbe essere di norma il luogo in cui avviene il consumo effettivo<sup>100</sup>, con una distinzione tra soggetti passivi e soggetti non passivi. Mentre le imprese utilizzano i servizi acquistati per produrre beni o altri servizi il cui costo è incluso nel prezzo finale dei beni, con la conseguenza che per la maggior parte dei servizi, se non per tutti, il luogo di consumo è il luogo in cui il destinatario ha stabilito la propria attività, ovvero il luogo in cui sono consumati i servizi<sup>101</sup>, per i soggetti non passivi il discorso è parzialmente diverso, in quanto se è corretto affermare che il principio generale della tassazione nel luogo in cui avviene il consumo effettivo dovrebbe valere anche nel caso dei servizi prestati a soggetti non passivi o a consumatori finali,

---

99 COM (2003) 822 def., cit., paragrafo 2. pag. 2 e 3. [EN] “ (...) However, the realities of the Internal Market, globalisation, deregulation and technology change have all combined to create enormous changes in the volume and pattern of trade in services. It is increasingly possible for a number of services to be supplied at a distance. In response, a series of amendments to the Sixth VAT Directive have been taken to address this problem over the years and many defined services are in fact taxed where the customer is located. [5] For the most part, these changes have involved supplies made to taxable persons, since there has always been a simple mechanism (i.e., the reverse charge mechanism) for dealing with the taxation of such supplies. On the other hand, supplies to non-taxable persons are for the most part subject to VAT where the supplier of the service is established (...). [SV] “ (...) De verkliga förhållandena på den inre marknaden, globaliseringen, avregleringar och den tekniska utvecklingen har emellertid gemensamt bidragit till enorma förändringar, både kvantitativt och strukturellt, i handeln med tjänster. Allt fler tjänster kan nu tillhandahållas på distans. Det sjätte mervärdesskattedirektivet har under åren därför ändrats flera gånger för att bemöta detta, och många närmare angivna tjänster beskattas i själva verket på den plats där konsumenten är etablerad [5]. Ändringarna har mestadels gällt tillhandahållanden som görs till beskattningsbara personer, eftersom det alltid funnits en enkel mekanism (förfarandet för omvänd betalningsskyldighet) när det gäller beskattningen av sådana tillhandahållanden. Tillhandahållanden som görs till icke beskattningsbara personer är däremot till största delen föremål för mervärdesbeskattning på den plats där tillhandahållaren är etablerad. (...)”

100 COM (2003) 822 def., cit., paragrafo 3, pag. 3. [EN] “For all supplies of services the place of taxation should, in principle, be the place where the actual consumption takes place. If the general rule for the place of supply of services rules were to be altered in this way, it would still be necessary to utilise certain exceptions to this general rule for both administrative and policy reasons. For supplies of services to taxable persons, the general rule with respect to the place of supply of services should be based on the place where the customer is established, rather than where the supplier is established. Where services are supplied to non-taxable persons, the general rule should continue to be that the place of supply of services is the place where the supplier has established his business (...). [SV] “För alla tillhandahållanden av tjänster bör platsen för beskattning i princip vara den plats där konsumtionen faktiskt sker. Även om den allmänna regeln beträffande platsen för tillhandahållande av tjänster skulle ändras på det sättet skulle det fortfarande, av administrativa såväl som av politiska skäl, behöva finnas vissa undantag till den allmänna regeln. För tillhandahållanden av tjänster som görs till beskattningsbara personer bör den allmänna regeln beträffande platsen för tillhandahållandet grunda sig på den plats där kunden är etablerad, inte den plats där tillhandahållaren är etablerad. För tillhandahållanden av tjänster som görs till icke beskattningsbara personer bör den allmänna regeln också i fortsättningen vara att platsen för tillhandahållandet skall vara den plats där tillhandahållaren har etablerat sätet för sin ekonomiska aktivitet (...).”

101 COM (2003) 822 def., cit., par. 3.1, pag. 3. [EN] “For all services provided to taxable persons, the place of taxation should be the place of consumption. Businesses use the services provided to them in order to produce goods or other services. The cost of these services is included in the price of the goods. Therefore one could well argue that for most, if not all, services the place of consumption is the place where the customer has established his business. That is the place where the services are consumed. (...). [SV] “För alla tillhandahållanden av tjänster som görs till beskattningsbara personer bör platsen för beskattning vara platsen för konsumtionen. När tjänster tillhandahålls ett företag utnyttjar företaget dem för att tillverka varor eller producera andra tjänster. Kostnaderna för tjänsterna ingår i varornas pris. För flertalet, kanske till och med samtliga, tjänster kan man därför med fog hävda att platsen för konsumtionen är den plats där kunden har etablerat sin ekonomiska aktivitet. Det är där tjänsterna konsumeras (...).”

l'applicazione di tale regola comporterebbe notevoli problemi sul piano pratico, in quanto non è realistico aspettarsi dai consumatori finali un'autoliquidazione dell'imposta<sup>102</sup> sui servizi acquistati in un altro Stato membro per essere consumati nel loro luogo di stabilimento o domicilio<sup>103</sup>.

Sulla base di queste motivazioni è stata riproposta, all'interno della Proposta di modifica della Sesta Direttiva e per i soggetti non passivi, la regola esistente, ovvero quella secondo cui il luogo delle prestazioni di servizi è il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica<sup>104</sup>.

Nel documento *“Riesame e aggiornamento delle priorità nella strategia IVA”*<sup>105</sup>, la Commissione ha indicato alcuni fattori, tra i quali la mondializzazione, la deregolamentazione e i cambiamenti tecnologici, quali elementi che stanno profondamente modificando il mercato, i volumi e la struttura del commercio dei servizi. I servizi possono essere prestati a distanza con estrema facilità, alcune operazioni che erano considerate cessioni di beni in passato<sup>106</sup> sono diventate prestazioni di servizi<sup>107</sup>. La regola generale in molti casi non è più garanzia che l'imposta torni allo Stato membro di consumo<sup>108</sup>, e questo deve essere considerato<sup>109</sup>.

---

102 Ovvero l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile.

103 COM (2003) 822 def., cit., paragrafo 3.2, pag. 4. [EN] “ (...)Services supplied to non-taxable persons or final consumers should also follow the general principle that they should be taxable at the place where the actual consumption takes place. Contrary to the supply of services to taxable persons, for services provided to final consumers it is even more crucial to determine the place of consumption, as this VAT is not deductible and therefore forms part of the revenue of the Member State. While application of the general rule of taxation at the place where the customer is established or domiciled would reflect better taxation at the place of consumption, it would also lead to significant practical problems at this point in time. It is not realistic to expect final consumers to self-assess tax (i.e., use the reverse charge mechanism) on services acquired in another Member State for consumption where they are established or domiciled. (...)”; [SV] “ (...)Även för tillhandahållanden av tjänster som görs till icke beskattningsbara personer eller till slutkonsumenter bör man följa den allmänna principen om beskattning på den plats där konsumtionen faktiskt äger rum. I motsats till vad som gäller för tillhandahållanden av tjänster som görs till beskattningsbara personer är det när det gäller tillhandahållanden som görs till slutkonsumenter av ännu större betydelse att man fastställer platsen för konsumtionen, eftersom mervärdesskatten i det fallet inte är avdragsgill och därför utgör en del av medlemsstatens inkomster. Tillämpning av den allmänna regeln om beskattning på den plats där kunden är etablerad eller bosatt skulle naturligtvis bättre avspeglar principen om beskattning på platsen för konsumtionen, men skulle i dagens läge också leda till avsevärda praktiska problem. Det är inte realistiskt att vänta sig att slutkonsumenterna själva skall deklarerat skatt (dvs. tillämpa förfarandet för omvänd betalningsskyldighet) för tjänster som de köper i en annan medlemsstat och som de avser att konsumera i den medlemsstat där de är etablerade eller bosatta (...)”.

104 COM (2003) 822 def., cit., Proposta di direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi. Paragrafo 2.

105 COM (2003) 614 def, Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento Europeo e al Comitato economico e sociale europeo - Riesame e aggiornamento delle priorità nella strategia IVA. [EN] COM (2003) 614 final, Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee - Review and update of VAT strategy priorities. [SV] KOM (2003)614 slutlig, Meddelande från kommissionen till rådet, Europaparlamentet och Europeiska ekonomiska och sociala Kommittén - Resultatuppföljning och uppdatering av prioriteringarna i strategin på mervärdesskatteområdet.

106 Come la cessione di software, ad esempio.

107 COM (2003) 614 def., cit., par. 3.1, pag.13.

108 COM (2003) 614 def., cit., par. 3.1, pag.13.

109 COM (2003) 614 def., cit., par. 3.1, pag.13.

Con specifico riguardo ai servizi a distanza, accade con una certa frequenza che la localizzazione delle imprese sia determinata da motivi fiscali: va sottolineato che per tutte le operazioni imponibili nel luogo di consumo è garantita la neutralità a livello delle aliquote IVA. Infatti, a prescindere dal luogo di stabilimento del soggetto passivo che effettua l'operazione imponibile, l'operazione è tassata all'aliquota applicabile nello Stato membro di consumo<sup>110</sup>.

Nel 2005 la Commissione ha affrontato nuovamente il tema della territorialità delle prestazioni di servizi<sup>111</sup>, prestando particolare attenzione alla posizione dei soggetti non passivi ed evidenziando anche qui una necessità di cambiamento. La regola principale vigente localizza la prestazione nel luogo dove il prestatore è stabilito, ma questo non impedisce in via teorica distorsioni della concorrenza soprattutto per i servizi prestati a distanza: i soggetti non passivi sono infatti liberi di acquistare il servizio in quegli Stati membri che hanno un basso carico fiscale e, su di un altro piano, le differenti aliquote fiscali applicabili a determinati servizi possono arrivare a rideterminare la localizzazione della attività del prestatore<sup>112</sup>. Per evitare ulteriori complicazioni negli scambi, le modifiche alle norme che determinano il luogo della prestazione di servizi resi a soggetti non passivi dovrebbero coincidere in larga misura con le norme proposte per la tassazione di servizi analoghi prestati a soggetti passivi. Contestualmente si dovrebbe evitare l'aumento dei costi amministrativi degli operatori commerciali.

La regola generale attuale<sup>113</sup> per i soggetti non passivi, che prevede che l'imposizione avvenga nel luogo in cui è stabilito il prestatore, nella maggior parte dei casi comporta la tassazione nel luogo di consumo effettivo: ciò avviene sicuramente nei casi in cui i servizi vengono prestati localmente. La norma risulta inoltre agevole al prestatore di servizi, che deve conoscere soltanto la legislazione e le aliquote IVA del proprio Stato membro. Se la tassazione dei servizi nel luogo in cui vengono utilizzati o impiegati consentirebbe di procedere in maniera ottimale alla tassazione nel luogo di consumo, praticamente però in un numero notevole di casi è estremamente difficile determinare il luogo in cui il servizio viene effettivamente utilizzato o impiegato. L'alternativa consisterebbe nel tassare tutte le prestazioni di servizi a persone che non sono soggetti passivi nel luogo in cui è stabilito il destinatario, con l'ovvio risultato di aggravii amministrativi sproporzionati per gli operatori

---

110 COM (2003) 614 def., cit., par. 3.1, pag.14.

111 COM(2005) 334 definitivo, Proposta modificata di Direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi. [EN] COM(2005) 334 final, Amended proposal for a Council Directive amending Directive 77/388/EEC as regards the place of supply of services; [SV] KOM(2005) 334 slutlig, Ändrat förslag till Rådets Direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster.

112 COM (2005) 334 def.cit., pag. 2 e 3.

113 COM (2005) 334 def. cit., pag. 8.

commerciali che dovrebbero determinare sempre il luogo di stabilimento dei propri clienti. Non è realistico pensare di poter tassare tutte le prestazioni fornite ai destinatari finali nel luogo di consumo, perciò la Comunicazione continua a proporre il luogo di stabilimento del prestatore come norma generale<sup>114</sup>, prevedendo poi norme specifiche di contemperamento.

All'interno di tali discussioni si colloca la proposta della Commissione<sup>115</sup>, finalizzata ad ottenere una semplificazione delle obbligazioni a carico degli operatori che forniscono beni e servizi oltre frontiera<sup>116</sup>. Tale proposta prevede l'introduzione di misure di semplificazione volte a rendere il rispetto della normativa IVA più semplice per i soggetti passivi non aventi sede nello Stato membro in cui svolgono un'attività<sup>117</sup>, proponendo un meccanismo denominato dello sportello unico. Attraverso tale meccanismo gli obblighi dei soggetti passivi debitori dell'imposta in Stati membri nei quali non sono stabiliti dovrebbero essere semplificati consentendo a tali soggetti di avvalersi di tale regime, che consenta di avere un unico punto di contatto elettronico per gli adempimenti relativi all'iscrizione e alla dichiarazione. Tale regime dovrebbe essere indirizzato non soltanto i soggetti passivi stabiliti nella Comunità, ma anche i soggetti passivi che, pur non essendo stabiliti nella Comunità, esercitino al suo interno attività imponibili<sup>118</sup>.

In base alla attuale normativa, un soggetto passivo che effettui operazioni imponibili per le quali è debitore dell'imposta in più di uno Stato membro è tenuto a provvedere agli adempimenti IVA (identificazione, dichiarazioni, versamenti) in ciascuno di tali Stati membri, di conseguenza un soggetto passivo può trovarsi di fronte ad una serie di diversi obblighi da adempiere in più paesi. Il regime speciale per i soggetti passivi non stabiliti che prestano servizi elettronici a persone che non sono soggetti passivi, di cui all'articolo 26 quater della sesta direttiva IVA, costituisce al momento l'unica eccezione a tale

---

114 COM (2005) 334, def., cit., pag. 9.

115 COM(2004) 728 def., Proposta di Direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 77/388/CEE al fine di semplificare gli obblighi in materia di imposta sul valore aggiunto; [EN]COM(2004) 728 final, Proposal for a Council Directive amending Directive 77/388/EEC with a view to simplifying value added tax obligations; [SV] KOM(2004) 728 slutlig, Förslag till Rådets Direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG i syfte att förenkla skyldigheterna på mervärdesskatteområdet.

116 Tiralongo, G., op. cit., 2005, pag. 1-1309

117 COM(2004) 728 def., cit., par. 1, pag. 3; [EN] The main objective of the present proposal is therefore to introduce simplification measures aimed at easing the burden of VAT compliance on taxable persons who have no establishment in the Member State where they are carrying out activities; [SV] Huvudmålet med det förslag som kommissionen här lägger fram är därför att införa förenklingsåtgärder som syftar till att underlätta för beskattningsbara personer som inte har något etableringsställe i den medlemsstat där de bedriver aktiviteter att fullgöra skyldigheterna avseende mervärdesskatt.

118 Cfr. quinto considerando della Proposta di Direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 77/388/CEE al fine di semplificare gli obblighi in materia di imposta sul valore aggiunto; [EN] Such a scheme should be open not only to taxable persons established within the Community but also to taxable persons who, albeit not established there, out taxable activities within the Community; [SV] En sådan ordning bör stå öppen inte bara för beskattningsbara personer som är etablerade i gemenskapen utan också för beskattningsbara personer som, utan att vara etablerade i gemenskapen, bedriver beskattningsbara aktiviteter där.

principio<sup>119</sup>. Tale regime risulta comunque applicabile soltanto ed esclusivamente a quei soggetti che effettuano operazioni di servizi elettronici, in virtù della limitazione operata dalla stessa Direttiva 2002/38/CE la quale ne ha delimitato l'ambito oggettivo di operatività<sup>120</sup>. La Commissione all'interno di tale proposta rileva come ai sensi dell'articolo 5 della Direttiva 2002/38/CE il Consiglio, in base a una relazione presentata dalla Commissione, dovrà riesaminare entro il 30 giugno 2006 il regime speciale per i servizi prestati tramite mezzi elettronici. Il rapporto tra il regime proposto dello sportello unico e quello per il commercio elettronico, nonché la possibilità di includere il secondo nel primo, saranno esaminati proprio in tale contesto<sup>121</sup>.

Attualmente il prolungamento proposto <sup>122</sup> della vigenza del regime della Direttiva 2002/38/CE ed attuato con la Direttiva 2006/138/CE fino al 31 gennaio 2008, consentirà di allineare il regime speciale per gli operatori non stabiliti che prestano servizi tramite mezzi elettronici al regime più generale dello sportello unico.

---

119 COM(2004) 728 def., cit., par. 2, pag. 4; [EN] Under the current rules, a taxable person having taxable transactions for which he is liable to pay the tax in more than one Member State, will have to fulfil VAT obligations (identification, returns, payment) in each of these Member States. Since Member States have considerable discretion in defining VAT obligations (the content of the return and its frequency), a taxable person may be faced with a raft of different obligations to be discharged in several Member States. The special scheme for non-established persons supplying electronic services to non-taxable persons provided for under Article 26c of the Sixth VAT Directive constitutes at this stage the only exception to this principle. In its proposal on services supplied by electronic means (ecommerce), the Commission considered that compliance for non-EU e-commerce operators should be made as easy and simple as possible. To this end, the Commission proposed that non-EU e-commerce operators should be required to register only in a single Member State; [SV] Enligt nuvarande regler måste en beskattningsbar person som utför beskattningsbara transaktioner för vilka han är betalningsskyldig för mervärdesskatt i mer än en medlemsstat fullgöra skyldigheter avseende mervärdesskatt (registrering, deklarationer, betalning) i var och en av dessa medlemsstater. Eftersom medlemsstaterna har stor handlingsfrihet när det gäller att fastställa dessa skyldigheter (deklarationernas innehåll och frekvens), kan det förekomma att en beskattningsbar person ställs inför en hel uppsättning olika skyldigheter i flera medlemsstater. Det enda undantaget för närvarande till denna princip är den särskilda ordningen i artikel 26c i det sjätte mervärdesskattedirektivet för icke-etablerade personer som tillhandahåller elektroniska tjänster till icke beskattningsbara personer. I sitt förslag beträffande tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg (e-handel) 6 framhöll kommissionen att man borde göra det så enkelt som möjligt för e-handelsaktörer utanför EU att följa bestämmelserna. Kommissionen föreslog i det syftet att e-handelsaktörer utanför EU bara skulle behöva registrera sig för mervärdesskatt i en enda medlemsstat.

120 Adonnino, P., op. cit., 2002, pag. 9.

121 COM(2004) 728 def., cit., par. 2, pag. 6; [EN] Under Article 5 of Council Directive 2002/38/EC, the Council on the basis of a report from the Commission shall review before 30 June 2006 the current special scheme for electronic supplied services. The relation between the proposed one-stop scheme and the e-commerce arrangements, and the possibility to subsume the latter into the one-stop scheme will be examined within that context; [SV] Enligt artikel 5 i rådets direktiv 2002/38/EG skall rådet före den 30 juni 2006 på grundval av en rapport från kommissionen se över den särskilda ordningen för tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg. Förhållandet mellan den föreslagna ordningen med en enda kontaktpunkt och ordningen för elektronisk handel samt möjligheten av att inbegripa den sistnämnda i den förstnämnda kommer i det sammanhanget att prövas.

122 COM(2006) 210 def. cit., pag. 18. [EN] "The extension being proposed will allow for alignment of the special scheme for non-established operators with the more general One Stop Scheme (...); [SV] "Med den föreslagna förlängningen kan man anpassa den särskilda ordningen för icke-etablerade aktörer till den mer allmänna ordningen med en enda kontaktpunkt. (...)"

## **IL TESTO RIFUSO DELLA SESTA DIRETTIVA E I SERVIZI DI COMUNICAZIONE: CENNI**

Attualmente la territorialità è disciplinata dalla Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 (*Sesta Direttiva cd. testo rifiuto*)<sup>123</sup>, che non contiene modifiche legislative, intese come soppressione o modifica di norme preesistenti, o nuove disposizioni. Gli interventi sono stati indirizzati a migliorare il testo della Direttiva per renderla maggiormente utilizzabile, correggendo la grammatica, curando le traduzioni e la terminologia<sup>124</sup>, e hanno prodotto semplicemente una nuova numerazione per gli articoli sulla territorialità<sup>125</sup>.

*Tabella – Corrispondenza tra articoli del vecchio testo e del testo rifiuto, Direttiva 2006/112/CE.*

Articolo 9, paragrafo 1	<i>Articolo 43</i>
Articolo 9, paragrafo 2, lettera e), dal primo al sesto trattino	<i>Articolo 56, paragrafo 1, lettere da a) a f)</i>
Articolo 9, paragrafo 2, lettera e), settimo trattino	<i>Articolo 56, paragrafo 1, lettera l)</i>
Articolo 9, paragrafo 2, lettera e), ottavo trattino	<i>Articolo 56, paragrafo 1, lettera g)</i>
Articolo 9, paragrafo 2, lettera e), nono trattino	<i>Articolo 56, paragrafo 1, lettera h)</i>
Articolo 9, paragrafo 2, lettera e), decimo trattino, prima frase	<i>Articolo 56, paragrafo 1, lettera i)</i>
Articolo 9, paragrafo 2, lettera e), decimo trattino, seconda frase	<i>Articolo 24, paragrafo 2</i>
Articolo 9, paragrafo 2, lettera e), decimo trattino, terza frase	<i>Articolo 56, paragrafo 1, lettera i)</i>
Articolo 9, paragrafo 2, lettera e), undicesimo e dodicesimo trattino	<i>Articolo 56, paragrafo 1, lettere j) e k)</i>
Articolo 9, paragrafo 2, lettera f)	<i>Articolo 57, paragrafo 1</i>
Articolo 9, paragrafo 3	<i>Articolo 58, primo e secondo comma</i>
Articolo 9, paragrafo 3, lettere a) e b)	<i>Articolo 58, primo comma lettere a) e b)</i>
Articolo 9, paragrafo 4	<i>Articolo 59, paragrafi 1 e 2.</i>

<sup>123</sup> Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, GU L 347 dell' 11.12.2006, pagg. 1-118. [EN] Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, Official Journal L 347, 11/12/2006 P. 1 -118; [SV] Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, Europeiska unionens officiella tidning nr L 347, 11/12/2006 s. 1 - 118.

<sup>124</sup> Centore, P., op. cit., 2006, pag. 52.

<sup>125</sup> Si fa riferimento agli articoli che hanno diretta attinenza al tema di questa tesi. Per ulteriori approfondimenti si rinvia alla Direttiva 2006/112/CE Allegato XII, Tavola di concordanza. [EN] “ (...) Annex XII, Correlation table (...)”. [SV] “ (...) Bilaga XII, Jämförelsetabell (...)”.

Occorre precisare che la Direttiva 2006/112/CE è entrata in vigore il 1 gennaio 2007, così come disposto all'art. 413, e che la data di recepimento per gli Stati membri è stabilita all'art. 412, con termine ultimo il 1 gennaio 2008<sup>126</sup>, per cui al momento di questo scritto nessuno Stato membro ha adottato misure attuative<sup>127</sup>.

Il nuovo testo rifiuto è ora aggiornato e sensibile all'evoluzione tecnologica in atto: in particolare, il ventiduesimo ed il ventitreesimo considerando della nuova Sesta Direttiva sono dedicati rispettivamente ai servizi di telecomunicazione ed ai servizi di radiodiffusione e di televisione e i servizi forniti per via elettronica.

Il legislatore comunitario ribadisce la necessità di tassare la totalità dei servizi di telecomunicazione il cui consumo ha luogo nella Comunità e questo per impedire distorsioni della concorrenza. A tal fine, i servizi di telecomunicazione resi a soggetti passivi stabiliti nella Comunità o a destinatari stabiliti in un paese terzo dovrebbero, in linea di massima, essere tassati nel luogo in cui è stabilito il destinatario dei servizi. Ai fini di una tassazione uniforme dei servizi di telecomunicazione resi da soggetti passivi stabiliti in un territorio terzo o in un paese terzo a persone non soggetti passivi stabilite nella Comunità ed effettivamente utilizzati o impiegati nella Comunità, gli Stati membri dovrebbero tuttavia prevedere che il luogo di prestazione dei servizi sia nella Comunità<sup>128</sup>.

Per gli stessi motivi si dispone in maniera analoga per i servizi di radiodiffusione e di televisione e per i servizi forniti per via elettronica da territori terzi o paesi terzi a persone stabilite nella Comunità o dalla Comunità a destinatari stabiliti in territori terzi o paesi terzi<sup>129</sup>.

---

126 Inoltre l'art. 411 dispone l'abrogazione della Direttiva 67/227/CEE e della Direttiva 77/388/CEE

127 Come diretta conseguenza, non è quindi possibile alla data di questa ricerca analizzare comparativamente il nuovo testo rifiuto della Sesta Direttiva e le disposizioni attuative nazionali italiane e svedesi.

128 Cfr. 22 considerando della Direttiva 2006/112/CE. [EN] “ (...) All telecommunications services consumed within the Community should be taxed to prevent distortion of competition in that field. To that end, telecommunications services supplied to taxable persons established in the Community or to customers established in third countries should, in principle, be taxed at the place where the customer for the services is established. In order to ensure uniform taxation of telecommunications services which are supplied by taxable persons established in third territories or third countries to non-taxable persons established in the Community and which are effectively used and enjoyed in the Community, Member States should, however, provide for the place of supply to be within the Community (...)”. [SV] “ (...) Samtliga telekommunikationstjänster som konsumeras inom gemenskapen bör beskattas för att förhindra en snedvridning av konkurrensen på detta område. I detta syfte bör telekommunikationstjänster som tillhandahålls beskattningsbara personer som är etablerade i gemenskapen eller köpare som är etablerade i tredjeland i princip beskattas på den plats där köparen är etablerad. För att säkerställa en enhetlig beskattning av telekommunikationstjänster som av beskattningsbara personer etablerade i ett tredje territorium eller ett tredjeland tillhandahålls icke beskattningsbara personer som är etablerade i gemenskapen och vars egentliga användning eller egentliga utnyttjande äger rum i gemenskapen, bör emellertid medlemsstaterna föreskriva att platsen för tillhandahållandet av tjänsterna skall vara belägen i gemenskapen. (...)”.

129 Cfr. 23 considerando della Direttiva 2006/112/CE. [EN] “Also to prevent distortions of competition, radio and television broadcasting services and electronically supplied services provided from third territories or third countries to persons



La proposta COM (2005) 822 def. che modifica le regole della territorialità dei servizi<sup>130</sup>, approvata dal Parlamento europeo, è tuttora pendente in attesa dell'approvazione del Consiglio.

### ***LA TERRITORIALITÀ DELLA PRESTAZIONE DEI SERVIZI IN SVEZIA***

La normativa IVA svedese è improntata al principio della territorialità dell'imposta. Di conseguenza, assume rilevanza la circostanza che l'operazione, sia essa cessione di beni o prestazioni di servizi (presupposto di fatto), avvenga all'interno del territorio dello Stato. A tal fine il Capitolo 1, 1§ ML<sup>131</sup> afferma che l'IVA deve essere pagata allo stato Svedese qualora l'operazione di cessione di beni e prestazioni di servizi imponibili effettuati nel corso di una attività economica avvenga all'interno del Paese. Per gli scopi dell'IVA, il territorio svedese comprende il territorio del paese ed il mare territoriale<sup>132</sup> fino a 12 miglia marine dalla linea costiera<sup>133</sup>.

La territorialità delle operazioni è regolamentata dal Cap. 5 ML, la cui sezione 1§ afferma che le previsioni alle sezioni 2-8§§ sono quelle che stabiliscono quando una operazione si deve considerare come avvenuta all'interno del paese. Mentre il Cap. 5, 2-3§§ ML si dedica alla territorialità della cessione dei beni, il Cap. 5, 4-8§§ ML si dedica alla territorialità della prestazione dei servizi. Le sezioni 9 e 11 §§ ML contengono poi disposizioni derogatorie per cui determinate operazioni rientranti nelle ipotesi di cui alle sezioni 2-8 §§ ML vengono considerate come avvenute al di fuori del Paese.

---

established in the Community, or from the Community to customers established in third territories or third countries, should be taxed at the place of establishment of the customer. (...)" [SV] "För att förhindra snedvridning av konkurrensen bör även radio- och televisionssändningar och på elektronisk väg tillhandahållna tjänster som från ett tredje territorium eller ett tredjeland tillhandahålls personer som är etablerade i gemenskapen, eller från gemenskapen tillhandahålls köpare som är etablerade i ett tredje territorium eller ett tredjeland, beskattas på den plats där köparen av tjänsterna är etablerad. (...)"

130 Il testo approvato riprende con qualche modifica la precedente proposta della Commissione Com (2003) 822 def. Cfr. in tal senso Centore, Paolo, Le modifiche territoriali all'IVA sulle prestazioni di servizi, in *Corriere Tributario*, Approfondimenti, IVA, n. 27, 2006, pag.2103.

131 Cap. 1- Previsioni introduttive - Campo di applicazione della legge. 1§ L'IVA deve essere pagata allo stato in base a questa legge 1. per le cessioni/prestazioni effettuate all'interno del paese di beni e servizi che sono imponibili ed effettuate nel corso di una attività economica. [SV] 1 kap. Inledande bestämmelser - Lagens tillämpningsområde. 1 § Mervärdesskatt skall betalas till staten enligt denna lag 1. vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktiga och görs i en yrkesmässig verksamhet.

132 Value Added Taxation in Europe, Banca dati IBFD, voce: Sweden, Territoriality, accesso del 17/11/2006.

133 Waters within 12 nautical miles of the coastline.

## **ALCUNE PROBLEMATICHE PARTICOLARI: UTLÄNSK FÖRETAGARE (IMPRENDITORE STRANIERO) E IL CENTRO DI ATTIVITÀ STABILE**

Ai fini della territorialità della prestazione dei servizi abbiamo spesso richiamato il concetto di soggetto passivo non stabilito: vediamo la definizione nell'ordinamento IVA svedese. Il concetto di imprenditore straniero è definito nel Cap. 1, 15§ ML<sup>134</sup>. Un imprenditore straniero è un soggetto, tanto una persona fisica che giuridica, che esercita un'attività economica ma che non ha per la sua attività né sede né stabile organizzazione all'interno del paese, e neppure è residente o domiciliato in Svezia.

Per quanto attiene alle persone fisiche<sup>135</sup> il concetto si collega alla definizione di soggetto passivo non residente o domiciliato in Svezia, *näringsidkare*. I lavori preparatori (Proposition 1993/94: 99)<sup>136</sup> mostrano chiaramente che il concetto di *straniero* deve essere definito in relazione con il dettato della sezione 2§ della Legge(1991: 586)<sup>137</sup> relativo al reddito per i non residenti (SINK).

Questo disposto utilizza due espressioni, *settled abroad* (residente all'estero, [EN]) e *hemmahörande in utlandet* (residente all'estero, [SV]). Sulla base di queste ed in riferimento ad una persona fisica, *residente all'estero* è un soggetto che non è né residente né domiciliato all'interno del paese.

Il termine *utländsk företagare*, *imprenditore straniero*, equivalente a soggetto passivo non stabilito, fu introdotto con la Legge 2001:971 che modificò la Legge IVA 1994:200. In riferimento alle persone giuridiche<sup>138</sup>, il concetto di *utländsk företagare* copre (Cap. 1, 15§ ML) quei soggetti che non possiedono una registrazione, o una sede o qualsiasi altro collegamento che consenta sulla base della legislazione svedese di qualificarle come persone giuridiche svedesi (1994:1798). Poiché fu la proposta di legge 2001/02:28<sup>139</sup> ad introdurre la

---

134 15 § Con la espressione di imprenditore straniero viene inteso un soggetto passivo che esercita una attività economica senza avere o un ufficio registrato per la sua attività economica o una stabile organizzazione all'interno del paese e neppure è considerato residente o domiciliato. Legge (2001: 971); [SV] 15 § Med utländsk företagare förstås en näringsidkare som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe här i landet och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas här. Lag (2001:971).

135 RSV:s skrivelser 980302 Definition av utländska företag som bedriver näringsverksamhet, Dnr. 2144-98/911.

136 Proposition 1993/94: 99, pag. 133.

137 [SV] 2 § Termer och uttryck som används i inkomstskattelagen (1999:1229) och skattebetalningslagen (1997:483) har samma betydelse och tillämpningsområden i denna lag, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget. I denna lag avses med bosatt utomlands: om fysisk person att denne är begränsat skattskyldig, samt med hemmahörande i utlandet: om fysisk person att denne är bosatt utomlands och om juridisk person att denne inte är registrerad här i riket och inte heller har fast driftställe här.

138 RSV:s skrivelser 980302 Definition av utländska företag som bedriver näringsverksamhet, Dnr. 2144-98/911.

139 Prop. 2001/02:28

definizione di imprenditore straniero, è necessario di converso definire cosa si intenda per imprenditore stabilito in Svezia o che abbia in Svezia una sede o un centro di attività stabile. Quest'ultimo può essere inteso come un imprenditore che abbia una succursale registrata, una persona fisica con una società individuale con un indirizzo in Svezia, oppure ancora un ufficio con personale o tutto ciò che permetta la possibilità tecnica di consegnare beni o prestare servizi all'interno del paese<sup>140</sup>.

La definizione di imprenditore straniero è stata modificata al fine di raggiungere una migliore armonizzazione con la normativa comunitaria, stante che la nozione di imprenditore straniero non è rinvenibile all'interno della Sesta Direttiva, la quale utilizza invece il concetto di *centro di attività stabile*.

Con il collegamento al dettato del Cap. 1, 2§ ML, si afferma che l'imprenditore straniero è obbligato a versare l'IVA allo stato. Questa disposizione corrisponde a quella che si rinviene all'art. 21 lett. a) e all'art. 21 lett. b) della Direttiva 2000/65/CE, in cui viene utilizzata l'espressione *soggetto passivo non residente all'interno del paese*. Per quanto riguarda l'accertamento di cosa sia un ufficio registrato al fine di porre in essere un'attività economica o un centro di attività stabile come richiamati dal Cap. 1, 15§ ML, si può vedere come gli atti preparatori richiamino la dizione che si rinviene nell'art. 9 della Sesta Direttiva<sup>141</sup>:

*“Det avgörande är dock vad som gäller för motsvarande begrepp enligt EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv. I EG-direktivet artikel 9 punkt 2 e/ anges att en tjänst anses tillhandahållen på den plats där kunden bedriver sin verksamhet eller har ett fast driftställe till vilket tjänsten tillhandahålls ("the place where the customer has established his business or has a fixed establishment to which the service is supplied"). Om en sådan anknytning inte finns, anses”,*

ovvero

*“La definizione decisiva è comunque quella corrispondente che si rinviene all'interno della Sesta Direttiva. Nell'art. 9,2 lett. e) della viene stabilito che il servizio si considera fornito nel luogo ove il destinatario*

---

140 Prop. 2001/02:28, pag. 46

141 Prop. 1993/94:99.

*ha stabilito la sede della sua attività economica o ha costituito un centro di attività stabile per il quale si è avuta la prestazione di servizio. Se tale collegamento non esiste, deve essere considerato il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale<sup>142</sup>.*

Bisogna inoltre rimarcare come i lavori preparatori svedesi richi amino espressamente sul punto non solo la Sesta Direttiva, ma anche la definizione che è stata data dalla Corte di Giustizia attraverso la sua giurisprudenza<sup>143</sup>. Il risultato sono disposizioni armonizzate con il disposto comunitario a cui rinviano esplicitamente e direttamente.

### **LA TERRITORIALITÀ DELLA PRESTAZIONE DEI SERVIZI**

La Sesta Direttiva dispone all'art. 9 le regole - generali e particolari - sulla localizzazione dell'operazione della prestazione dei servizi. La regola principale contenuta nell'art. 9, paragrafo 1, segue il principio di origine: la regola particolare, all'art. 9, paragrafo 2, segue il principio di destinazione. Anche ML segue tale impostazione: nel testo svedese la regola generale è al Cap. 5, 8§ ML<sup>144</sup>, corrispondente come detto in precedenza all'art. 9, paragrafo 1 della Sesta Direttiva, che stabilisce il principio del paese di origine.

Si considera come luogo della prestazione di servizi il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile in Svezia, a partire dal quale la prestazione dei servizi viene resa o, nel caso in cui un servizio non sia fornito attraverso una sede registrata o una sede stabile in Svezia oppure all'estero, si considera comunque fornito all'interno del paese se il prestatore del servizio ha in Svezia il luogo del

---

142 [SV] Prop. 1993/94:99, pag. 180-181. Det avgörande är dock vad som gäller för motsvarande begrepp enligt EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv. I EG-direktivet artikel 9 punkt 2 e/ anges att en tjänst anses tillhandahållas på den plats där kunden bedriver sin verksamhet eller har ett fast driftställe till vilket tjänsten tillhandahålls ("the place where the customer has established his business or has a fixed establishment to which the service is supplied"). Om en sådan anknytning inte finns, anses tjänsten vara tillhandahållen där kunden har fast adress eller normalt uppehåller sig ("the place where he has his permanent address or usually resides"). [IT] La definizione decisiva è comunque quella corrispondente che si rinviene all'interno della Sesta Direttiva. Nell'art. 9,2 lett. e) della viene stabilito che il servizio si considera fornito nel luogo ove il destinatario ha stabilito la sede della sua attività economica o ha costituito un centro di attività stabile per il quale si è avuta la prestazione di servizio. Se tale collegamento non esiste, deve essere considerato il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale.

143 Prop. 1993/94:99, pag. 180-181.

144 [SV] 8 § För andra tjänster än sådana som anges i 4-6 a eller 7 a § eller för det fall 7 § inte är tillämplig skall omsättningen anses ha gjorts inom landet, om den som tillhandahåller tjänsterna har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige från vilket tjänsterna tillhandahålls. I det fall tjänsterna inte tillhandahålls från ett sådant säte eller etableringsställe i Sverige eller utomlands, är de omsatta inom landet om den som tillhandahåller tjänsterna är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

suo domicilio o della sua residenza abituale. Alcuni esempi dell'applicazione della regola principale<sup>145</sup>:

- ◆ *personal services (e.g. hair care, beauty care, laundry);*
- ◆ *catering services;*
- ◆ *paging and mailing services; and storage services.*

La regola generale viene applicata comunque solo qualora non si tratti di servizi specificamente contemplati all'interno del Cap. 5, 4-7a§§ ML. Tali paragrafi stabiliscono ulteriori criteri per la localizzazione dell'operazione:

- ◆ al Cap. 5, 4§<sup>146</sup> ML viene stabilita la regola per le prestazioni di servizi relative a un bene immobile. La norma corrisponde a quella che si rinviene all'interno dell'art. 9, paragrafo 2 lett. a) della Sesta Direttiva. Il servizio si considera fornito all'interno del paese qualora il bene immobile si trovi in Svezia. I servizi di mediazione che ineriscono ad un bene immobile si considerano prestati dove è situato il bene, mentre i servizi relativi ad un bene immobile non localizzato in Svezia si considerano fuori dall'ambito di applicazione dell'IVA;
- ◆ al Cap. 5, 5-5a§<sup>147</sup> ML vengono regolate le prestazioni di trasporto. Tale norma trova la sua corrispondente nell'art. 9, paragrafo 2 lett. c) della Sesta Direttiva;

---

145 IBFD database, Voce: Valued added taxation in Europe, Sweden, Place of taxable transaction, Supply of services, Accesso del 5 Settembre 2006.

146 [SV] Kap. 5, 4 § ML Tjänster som avser en fastighet är omsatta inom landet, om fastigheten är belägen i Sverige. Förmedling av en tjänst som avser en viss fastighet skall anses som en tjänst som avser fastigheten.

147 [SV] 5 § En transporttjänst är omsatt inom landet, om den utförs i Sverige och inget annat följer av 5 a § första stycket. En transporttjänst som utförs i Sverige och i något annat land skall dock anses i sin helhet omsatt utomlands, om transporten sker direkt till eller från utlandet och inget annat följer av 5 a § första stycket. Befordran av brev till utlandet i postverksamhet som avses i 3 § postlagen (1993:1684) skall anses som en omsättning inom landet. Förmedling av en transporttjänst enligt första stycket är omsatt inom landet, om transporttjänsten är omsatt inom landet och inget annat följer av 5 a § andra stycket. Lag (1995:1286). 5 a § En transporttjänst som avser en varutransport som påbörjas i ett EG-land och avslutas i ett annat EG-land eller som har ett direkt samband med en sådan varutransport och som påbörjas och avslutas i samma EG-land, skall anses omsatt i Sverige, om 1. transporten påbörjas här i landet och förvärvet av tjänsten inte har gjorts under angivande av ett registreringsnummer för köparen i ett annat EG-land, eller 2. köparen av tjänsten är registrerad till mervärdesskatt här i landet och köparen har förvärvat tjänsten under angivande av registreringsnumret. Förmedling som görs för någon annans räkning i dennes namn av en sådan varutransporttjänst som anges i första stycket skall anses vara omsatt inom landet, om 1. transporten påbörjas här i landet och förvärvet av förmedlingstjänsten inte har gjorts under angivande av ett registreringsnummer för köparen i ett annat EG-land, eller 2. transporten påbörjas i ett annat EG-land men köparen av förmedlingstjänsten är registrerad till mervärdesskatt här i landet och han har förvärvat tjänsten under angivande av registreringsnumret. Lag (1995:1286).

- ♦ al Cap. 5, 6§<sup>148</sup> ML viene stabilita la regola per la prestazione di servizi culturali, artistici, e legati all'istruzione, che si considerano forniti in Svezia qualora siano ivi forniti<sup>149</sup>. Tale norma corrisponde a quella che si rinviene all'interno dell'art. 9, paragrafo 2 lett. c) della Sesta Direttiva;
- ♦ al Cap. 5, 7§<sup>150</sup> ML viene stabilita la regola per la prestazione dei servizi immateriali, tra cui quelli di comunicazione. Il luogo di prestazione di questi servizi dipende dal luogo della sede o di residenza del destinatario della prestazione ed anche dallo status che riveste il prestatore<sup>151</sup>. Tale norma corrisponde a quella che si rinviene all'interno dell'art. 9, paragrafo 2 lett. e) della Sesta Direttiva.

Questi ultimi servizi sono tra loro diversi ed eterogenei e sussiste una elencazione precisa all'interno del Cap. 5, 7§ ML che ricalca quella contenuta all'interno dell'art. 9, paragrafo 2 lett. e) della Sesta Direttiva:

1. cessioni e concessioni di diritti d'autore, brevetti, diritti di licenza, marchi di fabbrica e di commercio e di altri diritti analoghi. *[EN] transfer and assignments of copyrights, patents, licenses, trademarks and similar rights; [SV] överlåtelse eller upplåtelse av upphovsrätter, patenträttigheter, licensrättigheter, varumärkesrättigheter och liknande rättigheter;*
2. prestazioni pubblicitarie. *[EN] advertising services; [SV] reklam- och annonseringstjänster;*
3. prestazioni fornite da consulenti, ingegneri, ufficio studi, avvocati, periti contabili ed altre prestazioni analoghe nonché elaborazioni di dati

---

148 [SV] 6 § Om inget annat följer av 6 a eller 6 b § är tjänster omsatta inom landet, om de utförs i Sverige och avser: 1. kulturella aktiviteter, artistiska framträdanden, idrott, underhållning, utbildning, vetenskap och liknande verksamhet, däri inbegripen verksamhet som arrangör och andra med en i denna punkt angiven verksamhet förbundna åtgärder, 2. omhändertagande, lastning och lossning av gods och andra liknande tjänster som tillhandahålls som ett led i en varutransport, 3. värdering av varor som är lös egendom, eller 4. arbeten på varor som avses i 3, däri inbegripet kontroll eller analys av sådana varor. Lag (2002:1004).

149 IBFD database, Voce: Valued added taxation in Europe, Sweden, Place of taxable transaction, Supply of services, Accesso del 5 Settembre 2006.

150 [SV] 7 § Tjänster som anges i andra stycket är omsatta inom landet, om de 1. tillhandahålls från ett annat EG-land eller från ett land utanför EG och förvärvaren är en näringsidkare som i Sverige har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahålls eller, om näringsidkaren saknar sådant säte eller etableringsställe i Sverige, han är bosatt eller stadigvarande vistas här, 2. tillhandahålls från ett land utanför EG och förvärvas här eller i fråga om tjänster som anges i andra stycket 12 förvärvas här eller i ett annat land, och förvärvaren är någon som inte är en näringsidkare men som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, eller 3. tillhandahålls från ett land utanför EG och förvärvas av någon som inte är en näringsidkare men som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat EG-land eller i ett land utanför EG samt utgör sådana tjänster som anges i andra stycket 10 eller 11 och tjänsterna tillgodogörs inom landet genom ett elektroniskt kommunikationsnät med fast anslutning här.

151 IBFD database, Voce: Valued added taxation in Europe, Sweden, Place of taxable transaction, Supply of services, Accesso del 5 Settembre 2006.

e fornitura di informazioni. *[EN] consultancy services, product development, project planning, drawing, design, legal services, auditing services, typing services, translation services and similar services; [SV] konsulttjänster, produktutveckling, projektering, ritning, konstruktion, juristtjänster, revisorstjänster, skrivtjänster, översättningstjänster och liknande tjänster;*

4. *[EN] EDP and devising of systems or programs for EDP; [SV] automatisk databehandling samt utarbetande av system eller program för automatisk databehandling;*

5. *[EN] provision of information; [SV] tillhandahållande av information;*

6. servizi bancari e finanziari. *[EN] bank and financing services, with the exception of the hire of safes; [SV] bank- och finansieringstjänster utom uthyrning av förvaringsutrymmen, samt försäkrings- och återförsäkringstjänster;*

7. servizi assicurativi. *[EN] insurance services; [SV] uthyrning av arbetskraft;*

8. *[EN] supply of staff; [SV] uthyrning av andra varor som är lös egendom än transportmedel eller transporthjälpmedel*

9. *[EN] leasing of movable tangible property, with the exception of all forms of transport; [SV] förpliktelser att helt eller delvis avstå från att utnyttja en sådan rättighet som anges i 1 eller från att utöva en viss verksamhet;*

10. servizi di telecomunicazione, intesi come servizi che rendono possibile la trasmissione, l'emissione o la ricezione di segnali, scritti, immagini e suoni o informazioni di qualsiasi natura via filo, per radio, tramite mezzi ottici o altri mezzi elettromagnetici, ivi compresa la cessione e la concessione, ad esse connesse, di un diritto di utilizzazione a infrastrutture per la trasmissione, l'emissione o la ricezione. *[SV] telekommunikationstjänster, varmed förstås dels tjänster som avser överföring, sändning eller mottagning av signaler, skrift, bilder och ljud eller information i övrigt med hjälp av tråd, radio eller optiska eller andra elektromagnetiska medel, dels tjänster som avser överlåtelse eller upplåtelse av rättighet att utnyttja kapacitet för sådan överföring, sändning eller mottagning;*

11. *[EN] radio - and television broadcasting; [SV] radio - och televisionssändningar;*

12. *[EN] electronic services, such as the supply of web sites, software, pictures, texts, music, film, political, cultural, artistic, athletic, scientific or entertaining transmissions and distance teaching; [SV] elektroniska tjänster, såsom tillhandahållande av a. webbplatser och härbärgering av sådana samt distansunderhåll av programvara och utrustning;*

- ◆ Fornitura di siti web e web-hosting, gestione a distanza di programmi e attrezzature.
- ◆ Fornitura di software e relativo aggiornamento. *[SV] programvara och uppdatering av denna;*
- ◆ Fornitura di immagini, testi e informazioni e messa a disposizione di basi di dati. *[SV] bilder, texter och uppgifter samt databasåtkomst;*
- ◆ Fornitura di musica, film, giochi, compresi i giochi di sorte o d'azzardo, programmi o manifestazioni politici, culturali, artistici, sportivi, scientifici o di intrattenimento. *[SV] musik, filmer och spel, inbegripet hasardspel och spel om pengar, samt politiska, kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga eller underhållningsbetonade sändningar eller evenemang;*
- ◆ Fornitura di prestazioni di insegnamento a distanza. *[SV] distansundervisning;*

13. *[EN] services performed by agents who act in the name of and for the account of another (the principal) if the intermediary's service relates to services specified in the above points; [SV] tillträde till distributionssystem för naturgas och el samt transport och överföring genom dessa system och tillhandahållande av andra tjänster som är direkt kopplade till dessa tjänster.*

Come detto, la regola generale per la localizzazione dell'operazione della prestazione di servizi proviene dal Cap. 5, 8§ ML, ed è corrispondente a quella dell'art. 9, 1 della Sesta Direttiva (principio di origine). Solo qualora il servizio sia tra quelli specificamente elencati nel Cap. 5, 4-7a§§ ML si applicheranno le



regolamentazioni specifiche lì previste, considerate quali eccezioni alla regola principale<sup>152</sup>.

#### **LA TERRITORIALITÀ DEI SERVIZI IMMATERIALI E DEI SERVIZI DI COMUNICAZIONE**

I servizi immateriali, Cap. 5, 7§ ML, e quindi anche i servizi di comunicazione, si considerano prestati all'interno del paese:

- ◆ in base al Cap. 5, 7§ 1 ML, qualora provengano da un Paese membro o da un Paese terzo e vengano prestati ad un soggetto passivo che in Svezia ha stabilito la sede della sua attività economica o ha costituito un centro di attività stabile per il quale si è avuta la prestazione di servizi o, in mancanza di tale sede o di tale centro d'attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale;
- ◆ in base al Cap. 5, 7§ 2 ML, se tali servizi vengono forniti da parte di un Paese terzo e vengano acquistati in Svezia, o riguardo ai servizi che sono elencati nel paragrafo 12 (servizi elettronici) vengano acquistati in Svezia o altro paese e il destinatario non è un soggetto passivo, ma è stabilito, residente o ha il suo domicilio abituale in Svezia;
- ◆ in base al Cap. 5, 7§ 3 ML, se tale servizio viene prestato da un paese terzo e viene acquistato da chi non riveste la qualifica di soggetto passivo ma è stabilito, residente o stabilmente domiciliato in un Paese membro o in un Paese terzo e, qualora siano servizi di cui ai paragrafi 10 e 11 (servizi di telecomunicazione, di radiotelevisione e di radiodiffusione, siano utilizzati (*tillgodogöra*) all'interno del paese per mezzo di una comunicazione elettronica avente una connessione fissa in territorio nazionale (*med fast anslutning här*).

Di converso, vengono considerati prestati al di fuori del paese qualora

- ◆ vengano prestati dal territorio svedese ed il destinatario sia un soggetto passivo che ha in un altro Paese membro o in Paese terzo una sede per la sua attività o una stabile organizzazione alla quale il servizio viene reso, o qualora manchi, sia la sede che la stabile organizzazione, abbia in tale luogo la residenza o via sia stabilmente domiciliato<sup>153</sup>;

---

152 IBFD database, Voce: Valued added taxation in Europe, Sweden, Place of taxable transaction, Accesso del 5 Settembre 2006.

153 IBFD database, voce Sweden, place of supply of services, accesso del 10 Luglio 2006.

- ♦ vengano prestati dal territorio svedese e vengano acquistati in un paese al di fuori dell'Unione europea da chi non sia un soggetto passivo in quel paese<sup>154</sup>;
- ♦ vengano forniti da un altro paese membro e il destinatario non è un soggetto passivo<sup>155</sup>.

Nei casi in cui i servizi forniti non siano menzionati in alcuna norma ex Cap. 5 ML, sono considerati forniti al di fuori del territorio svedese in base a quanto statuito al Cap. 5, 1§ML<sup>156</sup>.

### **QUADRO ATTUALE DELLA TERRITORIALITÀ DEI SERVIZI DI COMUNICAZIONE DOPO LE DIRETTIVE 1999/59/CE E 2002/38/CE**

Nel dettaglio, emergono altre particolarità relative alla territorialità di queste tipologie di servizi, in dipendenza:

- ♦ dalla qualità del soggetto committente destinatario della prestazione, ovvero se questo riveste la qualifica o meno di soggetto passivo;
- ♦ dal territorio specifico dove si ritiene provenga la transazione (Svezia, Stato membro, Stato terzo);
- ♦ dalla residenza del soggetto committente;
- ♦ dal luogo dell'effettivo utilizzo e impiego;
- ♦ dal verificarsi, per certe tipologie di servizi, della presunzione legale di utilizzo e di impiego.

---

154 IBFD database, voce Sweden, place of supply of services, accesso del 10 Luglio 2006.

155 IBFD database, voce Sweden, place of supply of services, accesso del 10 Luglio 2006.

156 Cap. 5 Territorialità-1§nei paragrafi 2-8 §§ esistono previsioni in base alle quali è possibile considerare il servizio fornito all'interno del paese. In tutti gli altri casi è considerato prestato al di fuori del paese. Nei paragrafi 9 e 11 §§ esistono previsioni in base alla quali la prestazione che secondo i paragrafi 2-8 §§ sono considerate fornite all'interno del paese ma che devono essere considerate prestate al di fuori del paese.

Le prestazioni effettuate su barche ed areomobili in viaggio effettivo o in altri casi stabiliti nel 2 b§ non sono mai considerati come avvenuti all'interno del paese. Legge (1994: 1798). [SV] 5 kap. Omsättningsland- 1 § 1 2-8 §§ finns bestämmelser om i vilka fall en omsättning skall anses som en omsättning inom landet. All annan omsättning anses som omsättning utomlands. I 9 och 11 §§ finns bestämmelser om i vilka fall en omsättning som enligt någon av 2-8 §§ anses som en omsättning inom landet ändå skall anses som en omsättning utomlands. Omsättning på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik i andra fall än som anges i 2 b § räknas aldrig som omsättning inom landet. Lag (1994:1798).

La qualifica di soggetto passivo o meno riveste una notevole importanza nella determinazione delle regole relative alla territorialità. Esaminiamo la casistica.

#### **COMMITTENTE SVEDESE SOGGETTO PASSIVO**

Qualora il servizio venga prestato ad un committente soggetto passivo e si tratti di un qualsiasi servizio contemplato all'art. 9,2 lett. e) Della Sesta Direttiva così come trasposta all'interno del Cap. 5, 7§ ML, come nel caso dei servizi di comunicazione indipendentemente dalla tipologia specifica del servizio di comunicazione reso, si possono svolgere le seguenti considerazioni.

A fronte di un servizio proveniente da un altro paese membro o da un paese terzo e il cui destinatario è un soggetto passivo che ha in Svezia uffici che gestiscano l'attività od un centro di attività stabile, oppure un ufficio registrato per la sua attività economica oppure, in mancanza di questi abbia residenza o domicilio abituale in Svezia, la prestazione viene considerata avvenuta su suolo svedese e sottoposta a tassazione<sup>157</sup> attraverso il meccanismo del *reverse charge*, Cap. 1, 2§ 2 ML. Comunque, come rilevato dalla dottrina<sup>158</sup>, le previsioni per i soggetti passivi sono uniformi per tutti i servizi che sono trattati all'interno dell'art. 9, 2 lett. e) Sesta Direttiva così come implementata all'interno del Cap. 5, 7§ML. Sostanzialmente la prestazione si considererà avvenuta all'interno del territorio svedese in base al principio del paese di destinazione.

Sebbene la regola centrale contenuta nel Cap. 1, 2§, 1 ML individui il prestatore quale soggetto obbligato al pagamento dell'imposta, nel caso in cui il prestatore di servizi sia un imprenditore straniero, comunitario od extra comunitario, qualora il destinatario del servizio sia un soggetto passivo svedese sarà questo il soggetto obbligato al pagamento dell'IIVA in base Cap. 1, 2§ 2 ML. Concretamente, il destinatario del servizio riceverà una fattura senza applicazione dell'IIVA e, dopo aver convertito l'importo in SEK calcolerà l'IIVA sul totale dell'importo. Tale sistema non permette al prestatore di servizi diventare un soggetto *volontariamente* obbligato al pagamento dell'imposta in base al Cap. 1, 2 d§ ML.

All'autofatturazione sono tenuti persone fisiche e soggetti stabiliti in Svezia, soggetti obbligati al pagamento dell'imposta, così come lo sono coloro che prestano servizi ad un imprenditore straniero all'interno del territorio svedese.

---

<sup>157</sup> Cap. 5, 7§ paragrafo 1 punto 1 ML.

<sup>158</sup> Westberg, B., 2003, op. cit..

Questo offre la possibilità di usare il sistema nazionale per il versamento e la raccolta dell'imposta ed evitare quindi eventuali controlli da parte di amministrazioni finanziarie straniere.

Di conseguenza, se un soggetto passivo straniero presta tali servizi in Svezia e l'acquirente è un soggetto che esercita un'attività economica, questo è obbligato al pagamento dell'imposta in base al Cap. 1,2§ 2 ML, al posto del prestatore. La norma svedese trova la sua giustificazione e legittimazione all'interno della previsione dell'art. 21, lett. b) della Sesta Direttiva.

Il sistema è svincolato dall'ammontare della fattura, ed il diritto alla detrazione è disciplinato parallelamente all'obbligazione di pagare l'imposta su tali servizi in base al Cap.8, 2§ ML, per cui, essendo il destinatario del servizio il soggetto obbligato al pagamento dell'imposta attraverso il sistema dell'autofatturazione, quest'ultimo detiene il diritto alla detrazione in base al Cap. 8 § ML. Essendo il destinatario della prestazione soggetto obbligato, questi dovrà adempiere anche le obbligazioni amministrative ed a lui saranno imputabili le possibili sanzioni. Il destinatario dovrà apparire nella fattura<sup>159</sup> e le obbligazioni amministrative e formali smetteranno quindi di essere in capo al prestatore per trasferirsi in capo al committente.

#### **COMMITTENTE SVEDESE SOGGETTO NON PASSIVO**

La situazione dei soggetti non passivi è più complessa e si rende necessario prima di tutto distinguere le transazioni che avvengono all'interno del territorio comunitario da quelle che provengono da paesi terzi.

#### ***PRESTAZIONI DI SERVIZI PROVENIENTI DA STATI MEMBRI***

La normativa Comunitaria per i soggetti non passivi, per tutti i servizi che sono elencati all'interno dell'art. 9, 2 lett. e) e di conseguenza per tutti i servizi di comunicazione, prevede l'applicazione del principio di origine, art. 9, 1 Sesta Direttiva<sup>160</sup>. Parallelamente, la normativa svedese prevede, Cap. 5, 7§ par. 3 ML, nel caso in cui un servizio venga fornito da un prestatore stabilito in un altro

---

<sup>159</sup> Cap. 11, 5§ secondo paragrafo 7 ML.

<sup>160</sup> Art. 9,1 Si considera luogo di una prestazione di servizi il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile, a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale. [EN] Article 9, 1 The place where a service is supplied shall be deemed to be the place where the supplier has established his business or has a fixed establishment from which the service is supplied or, in the absence of such a place of business or fixed establishment, the place where he has his permanent address or usually resides; [SV] Artikel 9,1 Platsen för tillhandahållande av en tjänst skall anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe från vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av sådant, den plats där leverantören är bosatt eller stadigvarande vistas.

Stato membro ad un soggetto non passivo, che la transazione si consideri avvenuta nello stato del prestatore dei servizi, applicando il principio di origine.

### ***PRESTAZIONI DI SERVIZI PROVENIENTI DA STATI TERZI***

Nel caso di prestatori stabiliti in paesi terzi, la tassazione sarà determinata dalla tipologia del servizio prestato. Dal primo di luglio 2003 la terminologia all'interno del Cap. 5, 7§ 1 ML è cambiata: per localizzare la tassazione per prestazioni provenienti da paesi terzi, la norma distingue i servizi all'art. 9, 2 lett. e) in tre sottocategorie:

1. servizi elettronici;
2. servizi radiotelevisivi e di telecomunicazione (*radio-television, telecasts and telecommunication*);
3. tutti i restanti servizi.

Cominciamo dall'ultimo punto.

### **SERVIZI RESTANTI**

Per questi servizi, definiti in negativo, la prestazione si considera avvenuta all'interno del paese se la prestazione è provieniente da un paese terzo e viene acquistata da chi non essendo soggetto passivo è comunque stabilito, residente o domiciliato in Svezia. A livello comunitario, la tassazione dei servizi (tutti gli altri servizi ora menzionati al punto 3) è stabilita in base al principio del paese di origine. Gli Stati membri però possono considerare la prestazione come avvenuta all'interno del paese qualora vogliano evitare fenomeni di doppia imposizione, di non imposizione o di distorsione della concorrenza, quando l'effettiva utilizzazione e l'effettivo impiego abbiano luogo all'interno del paese, in accordo con il dettato dell'art. 9, 3 lett. b)<sup>161</sup>.

---

<sup>161</sup> Art. 9, 3 e art. 9, 3 lett. b) Al fine di evitare casi di doppia imposizione, di non imposizione o di distorsione di concorrenza, gli Stati membri possono, per quanto riguarda le prestazioni di servizi di cui al paragrafo 2, lettera e ), e le locazioni di beni mobili materiali, considerare : b ) il luogo di prestazione dei servizi situato al di fuori della Comunità a norma del presente articolo come se fosse situato all ' interno del paese quando l ' effettiva utilizzazione e l ' effettivo impiego hanno luogo all ' interno del paese. [EN] Art. 9, 3 end art. 9, 3 lett. b) In order to avoid double taxation, non-taxation or the distortion of competition the Member States may, with regard to the supply of services referred to in 2 (e) and the hiring out of movable tangible property consider: (b) the place of supply of services, which under this Article would be situated outside the Community, as being within the territory of the country where the effective use and enjoyment of the services take place within the territory of the country; [SV] Art. 9.3 och art. 9,3 b) För att undvika dubbelbeskattning, utebliven beskattning eller konkurrenssnedvridning kan medlemsstaterna med hänsyn till sådant tillhandahållande av tjänster som avses i 2 e och uthyrning av lös materiell egendom betrakta: b) platsen för tillhandahållande av tjänster som enligt denna artikel skulle ligga utanför gemenskapen såsom liggande inom landets territorium, om den egentliga användningen och utnyttjandet av tjänsterna äger rum inom landets territorium.

La Svezia ha sicuramente utilizzato la scelta opzionale consentita dalla normativa comunitaria, ma è sicuramente andata oltre rispetto a quanto permesso dalla Direttiva<sup>162</sup>: la previsione europea che fa riferimento alla residenza ed al domicilio del destinatario della prestazione (art. 9, paragrafo 2 lett. f)<sup>163</sup>) può essere individuata solo per i servizi prestati tramite mezzi elettronici, così come disciplinati all'art. 9, paragrafo 2 lettera f), e non invece per tutti i servizi di cui all' art. 9, paragrafo 2 lett.e)<sup>164</sup>. L'articolo che invece doveva applicarsi al caso specifico era l'art. 9, paragrafo 3 lett. b), disposizione che riguarda tutte le prestazioni di servizio contemplate nell'art. 9, paragrafo 2 lett. e)<sup>165</sup>. Tale disposizione richiama quale criterio di localizzazione quello dell'effettivo utilizzo ed impiego all'interno del paese.

Riassumendo: la Svezia per questi servizi (rimanenti) ha sostituito il requisito della effettiva utilizzazione e effettivo impiego all'interno del paese con quello della residenza (specifico invece a livello comunitario per i servizi prestati tramite mezzi elettronici).

Leggendo i lavori preparatori (Prop. 2002/03:77<sup>166</sup>) che precedettero l'attuazione della Direttiva 2002/38/CE, e volendo andare a rintracciare lavori preparatori ancora più vecchi (Prop.1996/97:81<sup>167</sup>), si può vedere come questa volontà di tassare in base al criterio della residenza sia un tratto fortemente voluto. Negli atti si legge chiaramente questa volontà di tassare questi servizi

---

162 Westberg, B., op. cit., 2003, paragrafo 5

163 Art. 9, paragrafo 2 lett. f). Il luogo in cui sono prestati i servizi di cui alla lettera e), ultimo trattino, qualora la prestazione sia effettuata a favore di persone che non siano soggetti passivi e siano stabilite, domiciliate o abitualmente residenti in uno Stato membro, da parte di un soggetto passivo che abbia fissato la sede della propria attività economica o abbia costituito un centro di attività stabile da cui il servizio è prestato al di fuori della Comunità o, in mancanza di tale sede o centro, sia domiciliato o abitualmente residente al di fuori della Comunità, è il luogo in cui la persona che non è soggetto passivo è stabilita, domiciliata o abitualmente residente. [EN] Art. 9,2 f) the place where services referred to in the last indent of subparagraph (e) are supplied when performed for non-taxable persons who are established, have their permanent address or usually reside in a Member State, by a taxable person who has established his business or has a fixed establishment from which the service is supplied outside the Community or, in the absence of such a place of business or fixed establishment, has his permanent address or usually resides outside the Community, shall be the place where the non-taxable person is established, has his permanent address or usually resides; [SV] Art. 9,2 f) Platsen för tillhandahållande av de tjänster som avses i punkt e sista strecksatsen när de tillhandahålls en icke-skattskyldig person som är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas i en medlemsstat av en skattskyldig person som har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe från vilket tjänsterna tillhandahålls utanför gemenskapen eller, i avsaknad av en sådan plats för verksamheten eller fast driftställe, är bosatt eller stadigvarande vistas utanför gemenskapen, skall vara den plats där den icke skattskyldige personen är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas.

164 Westberg, B., op. cit., 2003, paragrafo 5

165 Westberg, B., op. cit., 2003, paragrafo 5

166 Prop. 2002/03: 77 Regole IVA per il commercio elettronico e per la radio-televisione, pag. 30; la tesi espressa in tale documento è tratta dalla Guida per l'IVA 2003, National Tax Board 553, 14 edizione, pag. 278; National Tax Board lettera 980519, Dnr 4743-98/900, paragrafo 2.3.2.2 Commercio elettronico ed altre vendite a distanza (Il punto sulla tassazione ed altre questioni sull'IVA). Disponibile all'indirizzo: <http://www.skatteverket.se/rattsinfo/skrivelser/98/skrivelser19980519a.html> Musica on-line, National Tax Board lettera 991216, dnr. 10940-99/120, p. 4. [SV] Prop. 2002/03:77 Mervärdesskatteregler för elektronisk handel samt för radio- och TV-sändningar, s. 30; motsvarande synpunkt återfinns i bl.a. Handledning för mervärdesskatt 2003, RSV 553, utgåva 14, s. 278; Elektronisk handel och annan postorderförsäljning (punktskatte- och momsfrågor), RSV skrivelse 980519, dnr. 4743-98/900, p. 2.3.3.2; Musik on-line, RSV skrivelse 991216, dnr. 10940-99/120, p. 4.

167 Prop.1996/97: 81, pag. 17

nel paese dove il destinatario è residente, e la Prop. 2002/03:77 suggerisce per essi una presunzione legale di utilizzo ed impiego qualora il destinatario sia residente in Svezia. Nel primo dei due documenti si legge

*“Enligt 5 kap. 7 § första stycket 2 ML presumeras nämligen Sverige vara det land där den egentliga användningen och utnyttjandet sker om köparen är bosatt här (...)”*

ovvero

*“In base al Cap. 5, 7§ primo paragrafo 2 ML può essere presunto che la Svezia è il paese dove avviene l'effettivo utilizzo e impiego qualora il consumatore sia ivi residente (...)”*

La dottrina ha osservato inoltre come sebbene un tale ragionamento possa apparire logico in quanto l'effettiva utilizzazione e l'effettivo impiego all'interno del paese possono apparire più probabili in Svezia qualora il consumatore sia residente in Svezia rispetto a quanto possa accadere qualora il consumatore abbia la residenza altrove, ciò non toglie comunque che il dettato dell'art. 9, 3 lett. b) della Sesta Direttiva fa espressa menzione di un criterio differente. Non residenza ma effettivo utilizzo ed impiego. Lo stesso autore<sup>168</sup> afferma che un ragionamento basato sulla maggiore probabilità dell'utilizzo risulta troppo fragile per considerare la normativa nazionale come allineata con la Sesta Direttiva, sollevando anche perplessità sulla circostanza che il Consiglio non abbia criticato l'insufficiente armonizzazione sul punto della normativa svedese con quella europea.

## **SERVIZI DI TELECOMUNICAZIONE E RADIODIFFUSIONE E TELEVISIONE**

In relazione alle regole della territorialità dei servizi di telecomunicazione e dei servizi di radiodiffusione e televisione, punti 10 e 11 del Cap. 5, 7§ ML, si rende necessario innanzitutto effettuare una distinzione tra committente soggetto non passivo residente e committente soggetto non passivo non residente, in quanto la regolamentazione distingue tra le due casistiche.

---

168 Westberg, B., op. cit., 2003, paragrafo 5

### **COMMITTENTE SVEDESE SOGGETTO NON PASSIVO RESIDENTE**

La normativa di riferimento in questo caso è quella al Cap. 5, 7§ 2 ML, che include anche i servizi di radiodiffusione di televisione e i servizi di telecomunicazione. In base a tale disposizione questi servizi si considerano prestati *här*, in Svezia, qualora il committente sia un soggetto non passivo e sia stabilito, domiciliato o abitualmente residente in Svezia.

L'importanza del passaggio è evidente: è interamente possibile che un soggetto che sia residente in Svezia acquisti tali servizi attraverso un contratto telefonico in una casa estiva al di fuori della Comunità. Nonostante questo, il criterio della residenza possiede una forza attrattiva tale da sottoporre ad imposizione tali servizi in Svezia. Il testo di legge è stato modificato sul punto introducendo la parola *qui* nel Cap. 5, 7 paragrafo 2 ML<sup>169</sup>.

Il Governo ha considerato tale regolamentazione allineata con l'art. 9, 3 lett. b), anche se possono essere riproposte in questa sede tutte le osservazioni sollevate per i servizi elettronici riguardo alla costruzione di una presunzione di utilizzo collegata alla residenza di un soggetto<sup>170</sup>. Inoltre, il governo svedese considera che l'art. 9, 4 non necessiti di una specifica implementazione, in quanto l'art. 9, 3 lett. b) è già stato implementato all'interno della legge svedese, e l'art. 9, 4 costituisce solo un rinvio di questo<sup>171</sup>. Infatti

*“Den obligatoriska bestämmelsen i artikel 9.4 avseende radio- och TV-sändningar till privatpersoner kan därmed anses införd (...)”*

ovvero

*“La disposizione obbligatoria nell'art. 9.4 relativa a radio televisione relativa a soggetti privati può di conseguenza considerarsi introdotta (...)”.*

Si presume che la Svezia sia il paese dove avviene l'utilizzo qualora il consumatore sia residente in Svezia, in base alla formulazione del Cap. 5, 7§ 2 ML<sup>172</sup>. L'obbligo di regolamentazione per i servizi di telecomunicazione e di radio diffusione e televisione che si rinviene all'art. 9, 4, è quindi stato attuato in maniera parziale.

---

169 Prop. 2002/03:77, pag. 61

170 Prop. 1996/97:81, pag. 17

171 Prop. 2002/03:77, pag. 38

172 Prop. 1996/97:81, pag. 17



### **COMMITTENTE SOGGETTO NON PASSIVO NON RESIDENTE**

La normativa a cui bisogna fare riferimento nel caso specifico è il Cap. 5, 7§ 3 ML, che afferma che un soggetto non passivo che non viva in Svezia ma in un Paese terzo o in un altro Stato membro si presume utilizzi i servizi di telecomunicazione, radiodiffusione e televisione in Svezia attraverso una presunzione legale di utilizzo (*tillgodogöra*) qualora tale servizio venga utilizzato all'interno del paese per mezzo di una comunicazione elettronica avente una connessione fissa sul territorio nazionale. Questa disposizione si applica indipendentemente dal luogo della prestazione.

Il Governo svedese ha considerato tale disposizione allineata con l'art. 9, 3 lett. b)<sup>173</sup>, considerando tale modalità di tassazione perfettamente compatibile con i dettami della Direttiva:

*“Den svenska lagtexten omfattar dock inte det fall att tjänsten utnyttjas i Sverige av en privatperson som är bosatt i ett annat EG-land eller i ett land utanför EG. Det kan anses rimligt att beskatta telekommunikationstjänster och radio- och TV-sändningar som utnyttjas i Sverige även i dessa fall. Detta föreslås ske med stöd av artikel 9.3 b, genom att en ny punkt 3 införs i 5 kap. 7 § första stycket (...)”.*

Ovvero

*“Il testo normativo svedese non disciplina in ogni modo il caso in cui i servizi che sono utilizzati in Svezia da parte di soggetti privati che sono residenti in altri Stati membri o in Stati terzi. Deve però ragionevolmente considerarsi che per quanto riguarda i servizi di telecomunicazione e i servizi di radio-televisione debbano anche in questi casi considerarsi utilizzati in Svezia. Questo tipo di interpretazione può essere data con il supporto dell'art. 9, 3 lett. b) così come implementato nel nuovo punto 3 del Cap. 5, 7§ primo paragrafo (...)”.*

Esaminando però le speculari previsioni comunitarie si può vedere come l'art. 9, 4 ed il conseguente art. 9, 3 lett. b), a cui il primo articolo si collega,

---

173 Prop. 2002/03:77, pag. 38

prevedono diversamente. L'art. 9, 4 si riferisce a soggetti che non siano soggetti passivi ma che siano stabiliti, domiciliati o abitualmente residenti in uno Stato membro che ricevono prestazioni da parte di soggetti passivi che abbiano fissato la sede della propria attività economica o abbia costituito un centro di attività stabile al di fuori della Comunità.

L'art. 9, 3 lett. b) richiede l'effettivo utilizzo ed impiego all'interno del paese. Di conseguenza, il Cap. 5, 7§ 3 ML che confersisce invece alla Svezia la possibilità di sottoporre ad imposizione anche le transazioni che avvengono all'interno del territorio comunitario non sono allineate con la Direttiva. Più correttamente, dovrebbe applicarsi l'art. 9, paragrafo 1 stabilente il principio di origine<sup>174</sup>. La sostanziale differenza tra il testo della Direttiva, che usa l'espressione *effettiva utilizzazione ed effettivo impiego*, e quello di ML, che usa *tillgodogöra*<sup>175</sup>, illustra lo spostamento verso una presunzione legale di consumo che nello stretto tenore letterale non si rinviene a livello comunitario.

### **SERVIZI ELETTRONICI**

Il Cap. 5, 7§ 1 paragrafo 2 ML disciplina nella prima parte la territorialità dei servizi elencati nel Cap. 5, 7§ ML e nella seconda parte la territorialità dei servizi elettronici. In particolare, regola il caso di destinatari svedesi non soggetti passivi qualora la transazione provenga da un soggetto non stabilito all'interno della UE. L'operazione in questo caso seguirà il principio del paese di destinazione, come stabilito all'interno dell'art. 9, 2 lett. e) della Sesta Direttiva.

Per i servizi forniti tramite mezzi elettronici, la prestazione si considera avvenuta in Svezia non solo se tali servizi sono stati acquistati in Svezia (disposizione questa prevista per gli altri servizi), ma anche se la prestazione è stata acquistata altrove. Il punto essenziale è che la localizzazione della operazione viene individuata nel luogo dove il soggetto è residente o ha domicilio, per cui la tassazione si verificherà in Svezia indipendentemente dal luogo di transazione.

La regola prevista dal Cap. 5, 7§1 paragrafo 2 ML (prima parte) che stabilisce che la prestazione debba considerarsi avvenuta in Svezia qualora i servizi siano acquistati in Svezia, si applica a tutti i servizi elencati nel Cap. 5, 7§ ML con eccezione dei servizi elettronici.

---

<sup>174</sup> Westberg, B., op. cit., 2003.

<sup>175</sup> Westberg, B., in un colloquio con l'autrice.

La specifica regolamentazione dei servizi elettronici contenuta al Cap. 5, 7§ 1 paragrafo 2 ML stabilisce, nella sua seconda parte, che questi, prestati da Paesi terzi, si devono intendere prestati in Svezia non solo se acquistati *qui* in Svezia ma anche se vengono acquistati in altri paesi e lì consumati, qualora tali servizi siano prestati ad un committente che non sia un soggetto passivo ma che sia stabilito, residente o stabilmente domiciliato in Svezia. Si può certamente asserire che la struttura del Cap. 5, 7§1 paragrafo 2 ML (seconda parte) è finalizzata direttamente ad attrarre a tassazione una quantità maggiore di transazioni: l'acquisto del servizio è svincolato dalla collocazione geografica ed unico elemento qualificante è la residenza del committente sul suolo svedese.

La dottrina<sup>176</sup> ha ritenuto tale formulazione conforme alla Direttiva in quanto risulta essere una implementazione dell'art. 9, 2 lett. f) della Sesta Direttiva, che fa espresso riferimento al luogo in cui la persona che non è soggetto passivo è stabilita, domiciliata o abitualmente residente. Del resto, afferma sempre lo stesso autore, la norma comunitaria (lett. f)) non fa nessun riferimento ad un luogo specifico in cui la transazione specificamente debba avvenire.

Mentre la norma svedese risulta armonizzata qualora sottoposta all'esame della norma specifica dell'art. 9, paragrafo 2 lett. f), non si giunge allo stesso risultato qualora la norma venga esaminata alla luce del preambolo e dei consideranda della stessa Direttiva. Il secondo consideranda della Direttiva 2002/38/CE dispone chiaramente che i servizi prestati tramite mezzi elettronici non dovranno essere sottoposti ad imposizione qualora utilizzati al di fuori della Comunità. La Corte di Giustizia nella Causa 168/84 (*Gunter Berkholtz contro Finanzamt Hamburg- Mitte- Altstadt*)<sup>177</sup>, ha ribadito l'importanza dei consideranda delle Direttive ai fini della loro interpretazione. Di conseguenza dovrebbe risultare chiaro che non dovrebbero essere colpiti da imposizione i consumi effettuati da parte di consumatori residenti in Svezia qualora dovessero avvenire al di fuori della Comunità. La norma svedese quindi, che sottopone ad imposizione tali operazioni in base al mero criterio della residenza anche qualora successivamente consumati ed utilizzati al di fuori della Comunità, non risulta pienamente allineata con la volontà del legislatore comunitario ed espone l'operazione ad un rischio di doppia imposizione.

---

<sup>176</sup> Westberg, B., op. cit., 2003, paragrafo 6

<sup>177</sup> Sentenza della Corte di Giustizia del 4 Luglio 1985, Gunter Berkholtz contro Finanzamt Hamburg- Mitte- Altstadt. Causa 168/84, cit..

La dottrina<sup>178</sup> ha anche espresso critiche per l'adozione della residenza quale criterio per localizzare la prestazione. Questo criterio ovviamente introduce un'ulteriore raccordo con la portata del concetto di *residenza* reso all'interno dei diversi sistemi nazionali<sup>179</sup> ed aggiungendo quindi un elemento di fragilità all'interno del sistema<sup>180</sup>.

## **LA TERRITORIALITÀ DELLA PRESTAZIONE DEI SERVIZI IN ITALIA**

L'ordinamento tributario italiano è informato al principio della territorialità dell'imposta: come conseguenza, assume rilievo il fatto che l'operazione economica si realizzi o meno su suolo italiano<sup>181</sup>. L'art. 1 del Dpr 633/72 reca il criterio generale di territorialità, stabilendo che devono essere assoggettate al tributo le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello stato. Pertanto, solo queste rientrano nel campo di applicazione dell'IVA: tutte le operazioni effettuate oltre i confini nazionali non determinano quindi né applicazione del tributo né obblighi formali, come obblighi di fatturazione, registrazione, dichiarazione. L'art. 7 del Dpr 633/72<sup>182</sup>, recante titolo Territorialità dell'imposta, regola il presupposto territoriale delle operazioni di cessione e delle prestazioni di servizi, stabilendo i requisiti che queste devono possedere affinché ricadano all'interno del sistema dell'IVA.

La dottrina ha affermato<sup>183</sup> che l'art. 7 del Dpr 633/72 traccia una sorta di confine tra le operazioni "territorialmente rilevanti" e quelle "irrilevanti" in quanto carenti del requisito della territorialità. Mentre le prime vengono classificate come operazioni rientranti nel sistema dell'IVA, per le seconde sussiste e si manifesta una sorta di *sine cura*, anche in dottrina. Similmente procede la prassi<sup>184</sup>.

---

178 Westberg, B., EG-direktiv om mervärdesbeskattning av elektroniskt tillhandahållna tjänster och radio- och televisionssändningar, Skattenytt, nr 10, 2002, paragrafo 5

179 Attualmente i sistemi nazionali all'interno dell'Unione Europea sono 27.

180 Westberg, B., op. cit., 2002, paragrafo 5. Per quanto riguarda la situazione svedese si può osservare che in base al Cap. 3, 3§ paragrafo 1 dell' IL la residenza costituisce il primo requisito per diventare soggetti passivi ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche in Svezia. La legislazione nazionale risulta costruita in base all'art. 4 del Mod. OCSE regolante il domicilio fiscale.

181 Mandò, G., Mandò, D., Manuale dell'Imposta sul Valore Aggiunto, ventitreesima edizione, IPSOA, 2004, pag. 107.

182 Il Dl n. 331 del 30 agosto 1993, ha sostituito il comma 1 dell'articolo 7 e riformulato il concetto di "Stato" o "territorio dello Stato", definendo la nozione di "Comunità" o "territorio della Comunità" per collocare nel suo ambito il nuovo presupposto di imponibilità previsto per gli acquisti intracomunitari. Il Decreto legislativo n. 294 del 15 dicembre 2005 ha apportato alcuni aggiustamenti al testo della norma con riguardo alle Isole Åland e alle zone di Akrotiri e Dhekelia.

183 Centore, P., Il principio di territorialità, in Corriere Tributario, 2001, n. 34., pag. 2570.

184 Ministero delle Finanze - Dipartimento delle Entrate - Dir.centrale: Affari giuridici e contenzioso tributario. Risoluzione ministeriale 21 aprile 1997, n. 70/E. Il Ministero delle Finanze interrogato in merito ad operazioni di allestimento di stands per partecipazioni fieristiche all'estero ha affermato che sono da considerare escluse dal campo di applicazione dell'IVA, per carenza del presupposto territoriale a norma dell'art. 7, quarto comma, lett. a), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in quanto la fattispecie riguarda prestazioni di servizio relative ad immobili situati all'estero. Disponibile all'indirizzo <http://dt.finanze.it>.

L'art. 7, comma 1<sup>185</sup> pone una distinzione<sup>186</sup> tra territorio dello Stato<sup>187</sup> e territorio della Comunità europea<sup>188</sup>, riprendendo quindi il riferimento che viene effettuato all'interno dell'art. 3 della Sesta Direttiva, con alcune attrazioni ed esclusioni<sup>189</sup>, individuando quest'ultimo come il

*“(...) territorio corrispondente al campo di applicazione del Trattato istitutivo della Comunità economica europea”<sup>190</sup>.*

Riassumendo: affinché una operazione possa dirsi rilevante agli effetti dell'IVA è necessario che i soggetti passivi d'imposta<sup>191</sup> pongano in essere operazioni economiche<sup>192</sup> rilevanti agli effetti dell'IVA, e che dette operazioni siano effettuate<sup>193</sup> all'interno del territorio dello stato<sup>194</sup>. Qualora non si verifichi il semplice presupposto territoriale, l'operazione non è considerata rientrante nell'ambito di applicazione IVA in Italia<sup>195</sup>: non si determina una detassazione assoluta, ma relativa, nel senso che alla detassazione in un luogo deve corrispondere la tassazione in un altro luogo. Come è stato osservato<sup>196</sup>, è importante insistere sul requisito della detassazione relativa in quanto i

---

185 Modifica effettuata in attuazione della Direttiva Comunitaria n. 91/680, recante il regime transitorio delle operazioni intracomunitarie.

186 Carpentieri, L., Il principio di territorialità nell'imposta sul valore aggiunto, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2002, I, pag. 9.

187 L'articolo afferma che per territorio dello stato debba intendersi il territorio soggetto alla sovranità dello stesso, ad esclusione dei comuni di Livigno, Campione d'Italia, e delle acque nazionali del lago di Lugano. Il territorio che è menzionato all'interno dell'art. 7 non coincide con il territorio doganale, ma è piuttosto coincidente con il territorio politico. Si considerano quindi effettuate nel territorio dello stato anche le operazioni che avvengono nei territori extra doganali assimilati. Restano ovviamente esclusi dalla disciplina IVA i territori appartenenti: alla Repubblica di San Marino; alla Città del Vaticano, perché, pur facendo parte del territorio fisico, non sono soggetti alla sovranità della Repubblica Italiana. Quindi, in base all'art. 7, comma 1 lett. a) del Dpr 633/1972, il territorio rilevante ai fini IVA corrisponde a quello soggetto alla sovranità anche tributaria dello Stato italiano, ovvero: lo spazio terrestre compreso nei confini dello Stato; il sottosuolo ed il soprassuolo in corrispondenza dei confini terrestri; il mare territoriale e lo spazio aereo che lo sovrasta.

188 Per territorio della Comunità l'art. 7 rinvia a quello corrispondente al campo di applicazione del Trattato istitutivo CEE, le zone escluse dal territorio della Comunità sono quelle indicate nell'art. 3 della Sesta Direttiva. Agli effetti del decreto IVA per "Comunità" o "territorio della Comunità" si intende l'insieme dei territori degli Stati membri della Unione Europea composta, dal 1° maggio 2004, da 25 Paesi.

189 Centore, P., op. cit., 2006, pag. 375.

190 Cfr. Art. 7, comma 1, lett. b).

191 Così come delineati dagli artt. 4 e 5 del Dpr 633/72.

192 Ai sensi degli artt. 2 e 3 del Dpr 633/72.

193 Ai sensi dell'art. 6 del Dpr 633/72.

194 Ai sensi dell'art. 7 del Dpr 633/72.

195 Un corso linguistico svolto da un Istituto a favore di cittadini stranieri qualora la sua esecuzione avvenga all'estero, le relative prestazioni sono escluse dal campo di applicazione dell'imposta, se invece il corso viene svolto in Italia, il corso è imponibile in Italia con l'applicazione dell'aliquota ordinaria, a nulla rilevando la nazionalità dei partecipanti al corso. Soltanto nel caso in cui l'istituto sia riconosciuto dalla competente Autorità italiana attraverso la "presa d'atto" ricorre l'esenzione ai sensi dell'art. 10, n. 20 del Dpr 633/72, vedasi in tal senso la Risoluzione ministeriale 3 ottobre 1986, n. 415329, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1987, I, 235.

196 Centore, P., op. cit., 2001, n. 34., pag. 2571.

pronunciamenti, effettuati soprattutto a livello ministeriale<sup>197</sup>, spesso omettono di evidenziare l'aspetto di afferenza al territorio comunitario.

L'art. 7 disciplina anche in merito ai criteri di collegamento tra le operazioni economiche e il territorio dello stato. Il comma 2 espone la regola generale per l'individuazione del criterio di collegamento territoriale per la cessione di beni, individuandolo nel luogo di esistenza, ovvero nel luogo dove la cosa oggetto della cessione si trova. Tale regola rende una cessione territorialmente rilevante in Italia qualora il bene ceduto si trovi al momento dell'effettuazione dell'operazione nel territorio dello stato<sup>198</sup>.

L'individuazione del requisito territoriale per le prestazioni dei servizi è meno piana. È stato rilevato<sup>199</sup> come l'art. 7 sia una delle disposizioni di più difficile lettura<sup>200</sup> all'interno del corpus del Decreto, tanto che neppure le varie istruzioni ministeriali riescono ad essere, in alcuni punti, di valido ausilio per l'interprete<sup>201</sup>. Le difficoltà derivano dalla costruzione stessa della norma, strutturata in un principio generale al quale poi si aggiungono una serie di deroghe in relazione alle diverse ipotesi di servizi in esso formulate, ognuna regolata da criteri autonomi e differenti: la stessa individuazione e classificazione della tipologia di servizio presenta un certo grado di incertezza. Il numero delle deroghe poste alla regola generale è così ampio che rende il criterio di base quasi irrilevante, creando anche problemi di armonizzazione con la normativa comunitaria<sup>202</sup>.

Nella precedente normativa, in vigore fino al 31 marzo 1979, il criterio della territorialità era individuato facendo riferimento al criterio dell'utilizzazione. In questo modo venivano sottoposte ad imposizione sia le prestazioni di servizi rese da soggetti non residenti in Italia ma utilizzate in Italia sia le prestazioni utilizzate in Italia rese nei confronti di un committente estero. Questa regolamentazione realizzava per i servizi il principio della tassazione nel luogo del consumo<sup>203</sup> e riusciva ad evitare casi di doppia imposizione internazionale, ma causava al contempo evidenti problemi di tecnica normativa, soprattutto in

---

197 Vedasi in tal senso la Risoluzione ministeriale, 27 settembre 1999, n. 146/E, il testo è disponibile presso questo indirizzo: <http://dt.finanze.it>

198 Mandò, G., Mandò, D., op. cit., 2004, pag. 110

199 Cervone, T., Il Rebus della Territorialità in Materia di IVA, in Bollettino Tributario, II, 1981, pag. 1739.

200 Magnante, P., La territorialità dei servizi nella disciplina nazionale dell'IVA: guida pratica agli adempimenti nelle operazioni transnazionali, ne il fisco, n. 45, dicembre 2003, pag. 7044.

201 Cervone, T., op. cit., 1981, pag. 1739.

202 Magnante, P., op. cit., 2003, pag. 7044.

203 Armella, S., Criteri interpretativi in tema di territorialità delle prestazioni di servizi, in Corriere Tributario, n. 20, 2001, pag. 1480.

relazione all'individuazione esatta del luogo di sfruttamento od utilizzazione<sup>204</sup>. Questo criterio è stato poi sostituito dal Dpr 24/1979 e poi dal Dpr 94/1979 con il criterio relativo al luogo in cui il prestatore del servizio ha l'oggetto principale della sua attività<sup>205</sup>. La variazione legislativa trovava diretta motivazione nell'intenzione di rendere il principio nazionale italiano armonizzato con i principi che si rinvenivano all'interno dell' art. 9, paragrafo 1 della Sesta Direttiva<sup>206</sup>. Successivamente, lo stesso articolo 9 è stato ripreso dal legislatore nazionale e trasfuso nei commi 3 e 4 dell'articolo 7, dettanti rispettivamente la regolamentazione generale e le deroghe a questa<sup>207</sup>.

La regola generale all'art. 7, comma 3<sup>208</sup>, è incentrata sulla posizione del prestatore ovvero sul luogo ove lo stesso è stabilito o ha fissato la sede della propria attività economica. La norma in questo caso prescinde da altre tipologie di classificazioni e valutazioni, sia oggettive che soggettive. La disposizione segue quella all'art. 9, paragrafo 1 della Sesta Direttiva, e prevede l'applicazione del principio di tassazione all'origine.<sup>209</sup> Alcuni commentatori affermano che questo comma contiene una *fiction iuris*<sup>210</sup>, che il luogo della prestazione coincida con il domicilio del prestatore.

Le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese da

- a) soggetti che hanno il domicilio nel territorio dello stato;
- b) soggetti residenti che non hanno stabilito il domicilio all'estero;

---

204 Armella, S., op. cit., 2001, pag. 1480.

205 AA.VV., IVA Imposta sul Valore Aggiunto, ne "Il fisco", 1987, pag. 69.

206 Mandò, G., Mandò, D., Manuale dell'Imposta sul Valore Aggiunto, ventitreesima edizione, Ipsoa, 2004, pag. 110. Si rammenta infatti che la Seconda Direttiva prevedeva di converso il criterio del "luogo di utilizzo". Il criterio di collegamento territoriale contenuto all'interno della Seconda direttiva ha trovato sostituzione con una disciplina molto complessa che si rinviene all'interno della Sesta Direttiva che trova la sua ragione nel fatto di evitare casi di conflitti di competenza tra gli stati, nel caso in cui la prestazione di servizi possa ricadere sotto la potestà impositiva di più di uno stato.

207 Ci si limita ad osservare come mentre i servizi interni sono regolati dall'art. 7, 3 e 4 comma del Dpr 633/72, i servizi intracomunitari sono regolati dall'art. 40, commi 4, 4 bis, 5, 6 e 8 del D.l. 331/93. I servizi intracomunitari altro non sono se non una ulteriore eccezioni al principio generale della tassazione nel luogo di residenza fiscale. La problematica relativa ai servizi intracomunitari esula dal tema di questo lavoro basata sulla suddivisione normativa operata dal legislatore nazionale. Per ulteriori approfondimenti sul tema vedasi Centore, Paolo, IVA Europea, Aspetti Interpretativi ed Applicativi dell'IVA Nazionale e Comunitaria, 4. ed., Milanofiori, IPSOA, 2006, pag. 386.

208 L'attività di organizzazione di convegni resa in Italia da parte di una società senza stabile organizzazione appartenente ad uno stato membro, non può essere considerata attività culturale, ai sensi dell'art. 7, 4 comma, lett. b) del Dpr 633/72, si rende di conseguenza applicabile la regola generale di cui al terzo comma dell'art. 7, 3 comma, con la conseguenza esclusione dal campo di applicazione dell'IVA di tali servizi. Essendo prestazioni rese da soggetti non residenti senza stabile organizzazione. Vedasi in tal senso la Risoluzione ministeriale 17 agosto 1996, n. 189/E/VII.15-627, in Corriere tributario, 1996, pag. 3267.

209 Armella, S., op. cit., 2001, pag. 1481.

210 Del Fabbro, M. - Spollero A., IVA: il presupposto della territorialità nelle prestazioni di servizi. Art. 7, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972, ne il fisco, n. 7 del 24 febbraio 2003, pag. 1029.

c) stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati o residenti all'estero.

Non si considerano come effettuate nel territorio dello stato le prestazioni rese da stabili organizzazioni all'estero di soggetti domiciliati o residenti in Italia. Di conseguenza, per i soggetti sopra menzionati alle lettere a), b), c) opera una sorta di presunzione di territorialità<sup>211</sup> per la quale rileva il domicilio del prestatore del servizio.

La prassi ministeriale<sup>212</sup> ha affermato che per le persone fisiche i concetti di domicilio e residenza si ricollegano alle definizioni contenute all'interno del codice civile, secondo il quale il domicilio è il luogo in cui una persona “ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi”<sup>213</sup>, mentre la residenza è il “luogo in cui la persona ha la dimora abituale”<sup>214</sup>. La residenza pertanto si desume di regola dall'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente.

Per i soggetti diversi dalle persone fisiche è lo stesso comma 3 che espone differenti criteri e stabilisce che il domicilio è “il luogo in cui si trova la sede legale”, mentre “residenza quello in cui si trova la sede effettiva”<sup>215</sup>.

Apparentemente non dovrebbero sussistere difficoltà interpretative nell'applicazione di tale criterio base<sup>216</sup>, di facile formulazione, ma nella pratica tale semplicità risulta essere solo apparente a causa del numero e della portata delle deroghe alla regola generale previste al comma 4. Queste, pur riproducendo i criteri speciali individuati dall'art. 9, paragrafo 2 della Sesta Direttiva<sup>217</sup>, rendono di fatto residuale il criterio del domicilio del prestatore.

Il comma 4 disciplina le tipologie di servizi che sono specificate nelle lettere dalla a) alla f-quater) con regole spesso da interpretare a contrariis e, quindi, di non agevole comprensione<sup>218</sup>. Difficile è anche individuare l'esatta relazione intercorrente tra comma 3 e comma 4.

---

211 Valsecchi, M., La territorialità ai fini IVA delle prestazioni di servizi, ne il fisco n. 39, 1995, pag. 9569

212 Ministero delle Finanze, Tasse e Imposte Indirette sugli Affari, Circolare 3 agosto 1979, n. 26

213 Cfr. in tal senso l'art. 43, comma 1 del c.c., dove viene affermato che: Il domicilio di una persona È nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi.

214 Cfr. l'art. 43, comma 2 del c.c., dove viene affermato che: la residenza È nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale.

215 Valsecchi, M., op. cit., 1995, pag. 9569

216 Magnante, P., op. cit., 2003, pag. 7044.

217 Carpentieri, L., Il principio di territorialità nell'imposta sul valore aggiunto, in Rivista di Diritto Tributario, 2002, fasc. 1 pag. 16.

218 Visentin, G. G. - Piovesana, O., Territorialità delle prestazioni di servizi ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, ne “il fisco” n. 21 del 28 maggio 2001, pag. 7549.



## ***I DIFFICILI RAPPORTI TRA COMMA 3 E COMMA 4***

La dottrina<sup>219</sup> si è interrogata in ordine all'interpretazione che deve essere data a queste deroghe e alla loro relazione con il parametro principale, ovvero se nelle ipotesi non contemplate debba applicarsi la regola generale (deroga sistematica) oppure se oltre la deroga vi sia il nulla (deroga autonoma). Nella prima ipotesi la deroga viene considerata un addendo alla regola principale, per cui dove finisce la deroga si espande la regola; nella seconda la deroga è scollegata dalla regola e di conseguenza ove finisce la deroga la regola non può disciplinare. Le conseguenze sono rilevanti: con l'interpretazione sistematica si applica il principio dell'alternanza fra luogo di origine e luogo di destinazione, mentre accogliendo l'interpretazione autonoma si aprirebbe una strada per possibili detassazioni assolute dell'operazione<sup>220</sup>. Va da sé che tale interpretazione sarebbe ovviamente contraria allo spirito della norma comunitaria che definisce le regole territoriali, ed è generalmente avversata in dottrina<sup>221</sup> anche se altri autori<sup>222</sup> ricordano come sussista autorevole dottrina<sup>223</sup> che afferma come le differenti regolamentazioni relative alla territorialità che vengono stabilite all'interno del comma 4 non si aggiungono al criterio generale, ma lo sostituiscono; di conseguenza, qualora le disposizioni del comma 4 non regolamentino specificamente una operazione, questa transazione dovrebbe rimanere esclusa dall'imposta. Il comma 4 contiene, infatti, un insieme di prestazioni che risultano essere disciplinate dalle lettere d) ed e), ma alcune ipotesi sono espressamente escluse dalla successiva lettera f). Alcuni autori<sup>224</sup> si sono chiesti allora se tale esclusione sia sinonimo di non tassazione o se, viceversa, la stessa implichi unicamente la non applicabilità dello specifico criterio di territorialità stabilito dalla lettera f), con ciò rinviando alla regola generale di cui al comma 3 dell'art. 7. La conclusione è stata quella di ritenere che per tali prestazioni non sia possibile applicare il criterio del domicilio del prestatore richiamandosi per la soluzione del problema ai paragrafi 2 e 3 dell'art. 9 della Sesta Direttiva, i quali prevedono, per i servizi ora esaminati (quelli esclusi dalla lettera f)), criteri di tassazione diversi da quelli del domicilio del prestatore e solo a questi ultimi è necessario, pertanto, fare riferimento. La tesi non è isolata<sup>225</sup>.

Esponendo un pensiero personale, l'interpretazione fornita necessiterebbe di una ulteriore distinzione all'interno delle ipotesi derogatorie procedendo ad

---

219 Centore, P., op. cit., 2001, pag. 3097.

220 Centore, P., op. cit., 2001, pag. 3097.

221 La tesi è stata espressa anche da altri autori, vedasi Mandò, G., Mandò, D., op. cit., 2004, pag. 116.

222 Del Fabbro, M., Spollero A., op. cit., 2003, pag. 1029.

223 Fazzini, E., Il principio di territorialità nel tributo sul valore aggiunto, pag. 99

224 Del Fabbro, M., Spollero A., op. cit., 2003, pag. 1029.

225 Mandò, G., Mannò, D., op. cit., 2004, pag. 122.

effettuare una ulteriore attività di classificazione: qualora il legislatore non provveda espressamente a disciplinare troverà applicazione il criterio del comma 3; qualora invece il legislatore espressamente disciplini all'interno delle ipotesi derogatorie previste dal comma 4 ma introduca delle eccezioni a queste, allora è corretto considerare le eccezioni alle deroghe come non imponibili, in armonia con le conclusioni a cui è pervenuta altra dottrina<sup>226</sup>, la quale sebbene è arrivata alla esatta conclusione che la esclusione prevista ad esempio per i servizi elencati dalla lettera f) preveda criteri di tassazione diversi da quelli del domicilio del prestatore e quindi giunge a sostenere la non imponibilità richiamandosi a sostegno delle proprie conclusioni ai paragrafi 2 e 3 dell'art. 9 della VI Direttiva, non procede però ad effettuare quell'ulteriore distinzione tra deroghe ed eccezioni all'interno delle deroghe, queste ultime e soltanto queste non imponibili in quanto solo tale conclusione risulta essere in armonia al dettato comunitario.

La conclusione corretta potrebbe essere che “(...) mentre in difetto (della previsione), deve trovare applicazione il criterio di massima enunciato nel precedente comma terzo (...)”<sup>227</sup>, in esclusione (dalla previsione derogatoria) deve trovare applicazione il criterio della non imponibilità.

### ***ALCUNE PROBLEMATICHE PARTICOLARI: LA NOZIONE DI UTILIZZO, LE PRESTAZIONI COMPLESSE E LA STABILE ORGANIZZAZIONE***

#### **LA NOZIONE DI UTILIZZO**

Per quanto attiene alla nozione di luogo di utilizzo, la dottrina afferma che questo va interpretato alla luce del dettato della Sesta Direttiva, che all'art. 9, paragrafo 3, fa riferimento al criterio, opzionale, di effettiva utilizzazione ed effettivo impiego all'interno del paese<sup>228</sup>. Nella Relazione di accompagnamento al Dpr 633/72 si evidenziava come il criterio di collegamento con il territorio dello stato accolto dal nostro legislatore sia “(...) quello del luogo di utilizzazione tecnica, industriale o commerciale (...)”<sup>229</sup>.

---

226 Del Fabbro, M., Spollero A., op. cit., 2003, pag. 1029.

227 Mandò, G., Mandò, D., op. cit., 2004, pag. 116.

228 Mandò, G., Mandò, D., op. cit., 2004, pag. 111.

229 Vedasi stralcio della Relazione di accompagnamento al Dpr 633/72, in Bollettino tributario n. 7, 2003, pag. 547.

La prassi ministeriale<sup>230</sup> ha con il tempo tratteggiato i contorni del concetto di utilizzo definendolo come luogo di utilizzo quello in cui i servizi resi vengono acquisiti all'interno della sfera giuridico-patrimoniale del committente, indipendentemente dalle successive eventuali operazioni cui possono riferirsi i servizi stessi, pur con una certa mutevolezza<sup>231</sup> (risoluzioni successive hanno dato esclusivo rilievo al luogo dove la prestazione è stata materialmente utilizzata).

La dottrina<sup>232</sup> ha osservato come i criteri di effettuazione dell'operazione e quello relativo all'utilizzo risultano essere più corrispondenti in senso tecnico alla struttura del tributo sul valore aggiunto in quanto realizzano esattamente il principio della tassazione nel paese del consumo con riferimento alle prestazioni rese direttamente nei confronti del consumatore finale. È stato comunque sottolineato<sup>233</sup> come l'interpretazione del criterio di utilizzo e di utilizzazione risulti complessa, sia per le diverse qualificazioni che l'utilizzazione può assumere, sia per le modalità di svolgimento delle prestazioni di servizio.

Inoltre, il concetto di utilizzo deve essere relazionato alla figura del committente, inteso come il destinatario del servizio e titolare del diritto di utilizzazione, nel cui interesse il servizio è reso, che paga il corrispettivo e pattuisce la prestazione. La definizione è in realtà più sfaccettata, in quanto il committente potrebbe essere certamente colui che pattuisce la prestazione, paga il corrispettivo, ma non il quale nel cui interesse la prestazione viene resa<sup>234</sup>. La duplice possibilità di qualificare il committente crea problemi nell'interpretazione del concetto di utilizzazione: prediligendo la struttura dell'IVA, tributo documentale, dovrebbe darsi rilievo al profilo di committente che pattuisce la prestazione e paga poi il corrispettivo. Da queste difficoltà sono nate all'interno delle diverse legislazioni nazionali<sup>235</sup> le presunzioni semplici di utilizzo, le quali purtroppo ammettendo la prova contraria non fanno che riproporre nuovamente il problema. La Corte di Cassazione<sup>236</sup> ha affermato che

---

230 Vedasi in tal senso la Risoluzione ministeriale 22 maggio 1975, prot. n. 520391, Risoluzione ministeriale 01 ottobre 1976, prot. n. 360162, Risoluzione ministeriale 22 ottobre maggio 1976, prot. n. 410082. I documenti sono disponibili presso questo indirizzo: <http://dt.finanze.it>

231 Vedasi in tal senso la Risoluzione ministeriale 24 giugno 1978, prot. n. 412561, Risoluzione ministeriale 15 dicembre 1990, prot. n. 470170, Risoluzione ministeriale 28 febbraio 1997, prot. n. 36/E. I documenti sono disponibili presso questo indirizzo: <http://dt.finanze.it>

232 Armella, S., op. cit., 2001, pag. 1480.

233 Adonnino, P., La territorialità dell'IVA, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1973, pag. 520.

234 Adonnino, P., op. cit., 1973, pag. 520.

235 Adonnino, P., op. cit., 1973, pag. 521.

236 Corte di Cassazione, sentenza 13 dicembre 1996 n. 11141, la sentenza è disponibile presso questo indirizzo: <http://dt.finanze.it>

*“(…) deve escludersi che il luogo di utilizzazione possa farsi coincidere con quello in cui il committente acquisisce il risultato economico della prestazione, dovendosi esso invece identificare con quello in cui è stata esplicata l'attività oggetto della prestazione, utilizzata in quel luogo da parte dal committente, sia pure con più diretto riferimento alla sua attività estera”.*

La stessa Corte di Cassazione è tornata di recente<sup>237</sup> sulla nozione confermando la precedente impostazione, evidenziando maggiormente l'importanza della relazione tra utilizzo del servizio e luogo di effettuazione della prestazione e ricongiungendosi con la prassi ministeriale più recente.

## **LE PRESTAZIONI COMPLESSE**

Nel caso di prestazioni complesse la prassi non è univoca. Una prima Risoluzione<sup>238</sup> sostiene il criterio della autonomia, in base al quale ogni singola operazione deve essere trattata in maniera indipendente. Altre risoluzioni<sup>239</sup>, immediatamente seguenti, richiamavano la sentenza della Corte di Giustizia Causa C-150/99<sup>240</sup> (*Svenska che staten v. Stockholm Lindöpark AB*), in cui si sostiene che la prestazione debba essere considerata, laddove possibile, nel suo complesso, seguendo quindi la impostazione della prevalenza della prestazione quale forza attrattiva<sup>241</sup>.

---

237 Corte di Cassazione, sentenza 06 maggio 2002 n. 6473, in Bollettino tributario, n. 7, 2003, pag. 546.

238 Risoluzione n. 261/E del 2 agosto 2002 dell'Agenzia delle Entrate, la Risoluzione è disponibile presso questo indirizzo: <http://dt.finanze.it>

239 Risoluzione n. 267/E del 6 agosto 2002 e 346/E del 5 novembre 2002 entrambe dell'Agenzia delle Entrate, le Risoluzioni sono disponibili presso questo indirizzo: <http://dt.finanze.it>

240 Sentenza della Corte del 18 gennaio 2001. Svenska staten contro Stockholm Lindöpark AB e Stockholm Lindöpark AB contro Svenska staten. Causa C-150/99. Raccolta della giurisprudenza 2001 pagina I-493. [EN] Judgment of the Court of 18 January 2001. Svenska staten v Stockholm Lindöpark AB and Stockholm Lindöpark AB v Svenska staten. Case C-150/99. European Court reports 2001 Page I-493; [SV] Domstolens dom den 18 januari 2001. Svenska staten mot Stockholm Lindöpark AB och Stockholm Lindöpark AB mot Svenska staten. Mål C-150/99. Rättsfallssamling 2001 s. I-493.

241 In particolare, in questa Causa la Corte osserva che “(...) inoltre rilevato che le prestazioni connesse alla pratica dello sport e dell'educazione fisica debbono, per quanto possibile, essere considerate nel loro complesso. Dalla giurisprudenza della Corte deriva che, per accertare il carattere imponibile di un'operazione, occorre prendere in considerazione tutte le circostanze in cui essa si svolge, così da rinvenirne gli elementi caratteristici”. Vedasi il punto 26 della sentenza. [EN] “Second, services linked to the practice of sport or physical education must, so far as is possible, be considered as a whole. According to the case-law of the Court of Justice, in order to determine the nature of a taxable transaction, regard must be had to all the circumstances in which the transaction in question takes place in order to identify its characteristic features(...)”; [SV] “Domstolen vill vidare anmärka att tjänster som har samband med sport- eller idrottsutövning i görligaste mån skall kvalificeras utifrån en samlad bedömning. Det framgår av domstolens rättspraxis att arten av en skattepliktig transaktion skall avgöras utifrån en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionerna i fråga (...)”

## **LA STABILE ORGANIZZAZIONE NELL'ORDINAMENTO IVA ITALIANO**

Solo recentemente all'interno dell'ordinamento tributario italiano è stata introdotta la definizione di stabile organizzazione come nozione definita ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP. L'istituto trova collocazione all'interno dell'art. 162<sup>242</sup> del Dpr 917/1986, così come modificato dal D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, entrato in vigore il 1 gennaio 2004, richiamante l'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE contro le doppie imposizioni.

Nella normativa IVA non si rinviene però una specifica definizione: sia l'originario art. 7 del Dpr 633/72, così come integrato dal Dpr n. 23 dicembre 1974, n. 687, che il vigente art. 7, nel testo sostituito dal Dpr 29 gennaio 1979, n. 24, agli effetti della territorialità delle prestazioni di servizi, richiamano allo scopo l'istituto della stabile organizzazione<sup>243</sup>.

L'espressione stabile organizzazione di cui al Dpr 633/72 risulta essere la trasposizione dell'espressione centro di attività stabile che si rinviene nel testo della Sesta Direttiva<sup>244</sup>. Il legislatore italiano ha quindi trasposto l'espressione

---

242 1. Fermo restando quanto previsto dall'articolo 169, ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, l'espressione "stabile organizzazione" designa una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato. 2. L'espressione "stabile organizzazione" comprende in particolare: a) una sede di direzione; b) una succursale; c) un ufficio; d) un'officina; e) un laboratorio; f) una miniera, un giacimento petrolifero o di gas naturale, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali, anche in zone situate al di fuori delle acque territoriali in cui, in conformità al diritto internazionale consuetudinario ed alla legislazione nazionale relativa all'esplorazione ed allo sfruttamento di risorse naturali, lo Stato può esercitare diritti relativi al fondo del mare, al suo sottosuolo ed alle risorse naturali. 3. Un cantiere di costruzione o di montaggio o di installazione, ovvero l'esercizio di attività di supervisione ad esso connesse, è considerato "stabile organizzazione" soltanto se tale cantiere, progetto o attività abbia una durata superiore a tre mesi. 4. Una sede fissa di affari non è, comunque, considerata stabile organizzazione se: a) viene utilizzata una installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o merci appartenenti all'impresa; b) i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna; c) i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa; d) una sede fissa di affari è utilizzata ai soli fini di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l'impresa; e) viene utilizzata ai soli fini di svolgere, per l'impresa, qualsiasi altra attività che abbia carattere preparatorio o ausiliario; f) viene utilizzata ai soli fini dell'esercizio combinato delle attività menzionate nelle lettere da a) ad e), purché l'attività della sede fissa nel suo insieme, quale risulta da tale combinazione, abbia carattere preparatorio o ausiliario. 5. Oltre a quanto previsto dal comma 4 non costituisce di per sé stabile organizzazione la disponibilità a qualsiasi titolo di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi. 6. Nonostante le disposizioni dei commi precedenti e salvo quanto previsto dal comma 7, costituisce una stabile organizzazione dell'impresa di cui al comma 1 il soggetto, residente o non residente, che nel territorio dello Stato abitualmente conclude in nome dell'impresa stessa contratti diversi da quelli di acquisto di beni. 7. Non costituisce stabile organizzazione dell'impresa non residente il solo fatto che essa eserciti nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di un mediatore, di un commissionario generale, o di ogni altro intermediario che goda di uno status indipendente, a condizione che dette persone agiscano nell'ambito della loro ordinaria attività. 8. Nonostante quanto previsto dal comma precedente, non costituisce stabile organizzazione dell'impresa il solo fatto che la stessa eserciti nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di un raccomandatario marittimo di cui alla legge 4 aprile 1977, n. 135, o di un mediatore marittimo di cui alla legge 12 marzo 1968, n. 478, che abbia i poteri per la gestione commerciale o operativa delle navi dell'impresa, anche in via continuativa. 9. Il fatto che un'impresa non residente con o senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato controlli un'impresa residente, ne sia controllata, o che entrambe le imprese siano controllate da un terzo soggetto esercente o no attività d'impresa non costituisce di per sé motivo sufficiente per considerare una qualsiasi di dette imprese una stabile organizzazione dell'altra.

243 Mandò, G., Mandò D., op. cit., 2004, pag. 127.

244 Lovisolo, A., La stabile organizzazione, in Corso di diritto tributario internazionale, coordinato da Uckmar, V., II edizione,

supponendo una equivalenza dei due termini<sup>245</sup>, ma in dottrina si è affermato<sup>246</sup> che questo riferimento nel testo del Dpr 633/72 al termine stabile organizzazione al posto di centro di attività stabile potrebbe impedire la piena attuazione delle disposizioni della Sesta Direttiva. Come già evidenziato, la versione rifiuta italiana non reca più la dizione di centro di attività stabile, ma quella di stabile organizzazione.

Il carattere comunitario dell'imposta richiede, in ossequio alla prevalenza del diritto comunitario su quello interno, di interpretare l'istituto alla luce del dettato e delle finalità della Direttiva e delle pronunce rese dalla Corte di Giustizia<sup>247</sup>. Di conseguenza nel sistema dell'IVA è necessario, basilare, riferirsi alla giurisprudenza della Corte di Giustizia, mentre i concetti elaborati ai fini delle imposte dirette dalla giurisprudenza, dalla dottrina, e dalla prassi soccorrono soltanto ed assumono rilievo solo ove queste non confliggano con dette pronunce<sup>248</sup>. La Corte ha affermato l'autonomia delle nozioni rilevanti per l'IVA, limitando l'utilizzo delle nozioni estranee al sistema soltanto qualora queste non incidano sull'applicazione della norma comunitaria<sup>249</sup>, affermando anche più volte la necessità di utilizzare definizioni uniformi<sup>250</sup>.

In Italia si è dovuto attendere fino ai primi anni di questo secolo per ottenere un richiamo da parte della Giurisprudenza nazionale ai principi sussistenti a livello comunitario, sia a quelli emanati dalla Corte di Giustizia sia a quelli stabiliti dalla Sesta Direttiva. Precedentemente<sup>251</sup>, il concetto di centro di

---

2002 CEDAM, pag. 345.

245 Filippi, P., op. cit., 2002, pag. 345

246 Pistone, P., Centro di attività stabile e stabile organizzazione: l'IVA richiede un'evoluzione per il XXI secolo? In Rivista di Diritto Tributario, 1999, III, pag. 31.

247 Lovisolo, A., op. cit., 2002, pag. 1037.

248 Lovisolo, A., op. cit., 2002, pag. 346.

249 Lovisolo, A., op. cit., 2002, pag. 346, nota 164.

250 Sentenza della Corte del 4 ottobre 1995. Finanzamt Uelzen contro Dieter Armbricht. Causa C-291/92. Raccolta della giurisprudenza 1995 pagina I-2775. [EN] Judgment of the Court of 4 October 1995. Finanzamt Uelzen v Dieter Armbricht. Case C-291/92. European Court reports 1995 Page I-2775; [SV] Domstolens dom den 4 oktober 1995. - Finanzamt Uelzen mot Dieter Armbricht. Mål C-291/92. Rättsfallssamling 1995 s. I-2775. Sentenza della Corte del 8 febbraio 1990. Staatssecretaris van Financiën contro Shipping and Forwarding Enterprise Safe bv (safe rekencentrum bv). Causa 320/88. Raccolta della giurisprudenza 1990 pagina I-285. [EN] Judgment of the Court (Sixth Chamber) of 8 February 1990. Staatssecretaris van Financiën v Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV. Case C-320/88. European Court reports 1990 Page I-285; [SV] Domstolens dom den 8 februari 1990. Staatssecretaris van Financiën mot Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV. Mål C-320/88. Rättsfallssamling 1990 s. I-285.

251 Nel 1991 l'Amministrazione finanziaria fu chiamata a decidere se una sede fissa di affari utilizzata ai soli fini di pubblicità o a fini informativi, di ricerca o ausiliari per conto della casa madre aventi sede all'estero, integrava una stabile organizzazione ai fini IVA in Italia. Il Ministero delle finanze richiamò espressamente ed esclusivamente all'art. 5 lett. e) del Modello di Convenzione OCSE, ritenendo che il problema della sussistenza o meno di una stabile organizzazione di una impresa estera nel territorio dello Stato debba essere risolto in base alle convenzioni stipulate per evitare le doppie imposizioni sul reddito che, com'è noto, si richiamano alla definizione OCSE. Vedasi in tal senso la Risoluzione Ministeriale 7 dicembre 1991, n. 501504, reperibile presso questo indirizzo: <http://dt.finanze.it>. Altre volte l'Amministrazione finanziaria è arrivata ad affermare la sussistenza di una stabile organizzazione ai fini IVA nella sede secondaria di una società estera dotata di autonoma soggettività giuridica, motivando la scelta sulla base del fatto che la stabile organizzazione assumesse la veste di esecutrice di servizi nei

attività stabile veniva richiamato in prassi direttamente o indirettamente dalla definizione di stabile organizzazione che veniva data all'interno dell'art. 5 del Modello OCSE. Un'evoluzione giurisprudenziale costante in tal senso la troviamo solo dopo il 2000, con l'espressione del principio che la definizione di stabile organizzazione data dal Modello OCSE debba essere integrata dal dato comunitario, affermata soprattutto da numerose sentenze di Cassazione<sup>252</sup>. In due importanti sentenze, meglio conosciute come *Caso Philip Morris*<sup>253</sup>, la Cassazione ha stabilito un importante principio in tema di stabile organizzazione, affermando come non sia possibile una trasposizione automatica della nozione di stabile organizzazione nella materia dell'IVA a causa dello scopo diverso delle due normative e della disciplina europea uniforme frutto anche di una elaborazione giurisprudenziale della Corte di Giustizia<sup>254</sup>. Una sentenza che evidenzia l'importanza, l'esclusività e la priorità della nozione di stabile organizzazione così come delineata dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia e dalla normativa comunitaria è la Sentenza n. 6799 del 28 ottobre 2003<sup>255</sup> (dep. il 6 aprile 2004). Con sentenza n. 3570 dell'11 marzo

---

confronti della casa madre. In buona sostanza, l'Amministrazione risolveva il quesito prospettato sulla base della mera normativa interna, non considerando la norma comunitaria: "Esaminata la prospettata fattispecie, la scrivente deve previamente evidenziare che la sede secondaria operante in Italia, ai sensi del citato art. 7, terzo c. del D.P.R. n. 633, assume, agli effetti dell'I.V.A., autonoma soggettività passiva di imposta, ricorrendo i requisiti sia oggettivi che territoriali in presenza dei quali sorge l'imponibilità al tributo delle prestazioni in cui si estrinseca la sua attività (...)". Vedasi in tal senso la Risoluzione Ministeriale del 20 marzo 1981 n. 330470. In senso conforme vedasi anche la Risoluzione Ministeriale del 29 marzo 1983, n. 331300. Entrambe reperibili all'indirizzo <http://dt.finanze.it>.

252 Nel 2002, la Corte ha affermato che "In tema di IVA, la nozione di stabile organizzazione delineata dall'art. 5 del Modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni, deve essere integrata alla luce della disciplina uniforme - più restrittiva - dettata in materia dalla VI Direttiva del Consiglio del 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, il cui art. 9, n. 1, come interpretato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità europee, fa riferimento al concetto di "centro di attività stabile", il quale richiede l'impiego di risorse umane e materiali, non essendo sufficiente la presenza di impianti nel territorio in cui l'operazione è compiuta (...)". Cfr. Corte Suprema di Cassazione, sentenza n. 10925 dell'8 novembre 2002.

253 Corte Suprema di Cassazione, sentenza n. 3367 e 3368 del 7 marzo 2002, la quale esprime questi principi: è "(...) necessario rilevare che l'utilizzazione dei modelli indicati nel catalogo contenuto nell'art. 5 della convenzione-tipo dell'OCSE (...) nella materia dell'IVA non può avvenire *sic et simpliciter* (...) a causa dello scopo diverso delle due normative (...) rilevando inoltre come "(...) in materia di IVA esiste, invece, una disciplina normativa europea uniforme, contenuta fondamentalmente nella VI Direttiva del Consiglio (...) come più volte affermato dalla Corte di Giustizia delle Comunità europee - incondizionate e sufficientemente precise, e pertanto direttamente applicabili negli ordinamenti interni. L'art. 9, n. 1, della sesta direttiva, fa riferimento, infatti, non al concetto di stabile organizzazione, ma a quello di "centro di attività stabile", il quale, secondo l'interpretazione della Corte di Giustizia [si veda, fra le altre, la sentenza 17 luglio 1997, in causa C-190/95, Aro Lease BV contro in specteur van de Belastingdienst: Grote ondernemingen te Amsterdam] richiede l'impiego di risorse umane e materiali, non essendo sufficiente la presenza di impianti (quali macchine di distribuzione automatica) nel territorio in cui l'operazione è compiuta. Ne deriva, quindi, che le norme nazionali che impiegano, in materia di IVA, la nozione di stabile organizzazione, devono essere sottoposte ad interpretazione adeguatrice alla luce di quella prevista dall'art. 9, n. 1, della VI direttiva; ne deriva, inoltre, che, nel campo dell'applicazione dell'IVA non è utilizzabile la nozione di stabile organizzazione personale, prevista dall'art. 5, paragrafo 5, del modello OCSE (...)".

254 Negli anni successivi la Cassazione (vedasi Suprema Corte di Cassazione, Sentenza n. 7703 del 12 gennaio 2005) ha proseguito questo indirizzo. Anche nella giurisprudenza più recente (vedasi anche Suprema di Cassazione, sentenza n. 17206 del 25 gennaio 2006) troviamo affermato in maniera costante il principio che per la elaborazione del concetto di stabile organizzazione la definizione resa dall'art. 5 del Mod. OCSE debba essere "(...) integrata con i requisiti (...) della VI Direttiva IVA (...) e definito dalla giurisprudenza comunitaria (sentenza della Corte di Giustizia 17 luglio 1997, C-190/95, Aro Lease) come struttura dotata di risorse materiali ed umane".

255 In tale sentenza La Corte ha affermato che "La nozione di "stabile organizzazione" in Italia di un soggetto domiciliato e residente all'estero deve essere ricavata, ai fini IVA, dalla disciplina comunitaria uniforme in materia di IVA dettata dalla direttiva del Consiglio del 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, il cui art. 9, n. 1, contiene il richiamo alla nozione di "centro di attività stabile" (e non dalle convenzioni internazionali in materia di imposte sui redditi). Per stabile organizzazione deve

2003<sup>256</sup>, la Corte ha poi delineato, sempre richiamandosi alla giurisprudenza comunitaria, i caratteri (corredo umano e tecnico) che deve possedere la stabile organizzazione<sup>257</sup>

### ***LA TERRITORIALITÀ DELLA PRESTAZIONE DI SERVIZI: I SERVIZI IMMATERIALI E I SERVIZI DI COMUNICAZIONE***

Le disposizioni contenute nelle lettere da d) a f-quater) del Dpr 633/72, riguardano una serie diversificata di servizi, tra cui i servizi immateriali ed i servizi di comunicazione. Le ipotesi contemplate individuano con qualche modificazione e qualche fatica interpretativa<sup>258</sup> le previsioni delle prestazioni che si individuano all'interno dell'art. 9, paragrafo 2) lettera d) (successivamente soppressa dalla Direttiva 84/386/CEE<sup>259</sup>) e della lettera e) della Sesta Direttiva.

Vengono descritte:

- ◆ le prestazioni derivanti da contratti di locazione anche finanziaria, noleggio e simili di beni mobili materiali;
- ◆ le prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale; [EN] advice, consultancy, technical and legal assistance;
- ◆ le prestazioni di addestramento del personale; [EN] staff training;

---

intendersi, quindi, ogni struttura organizzata di mezzi e di persone alle dipendenze del soggetto non residente, ancorché dotata di autonomia personalità giuridica”.

256 Corte Suprema di Cassazione, sentenza n. 3570 dell'11 marzo 2003.

257 In particolare la Corte ha stabilito che “(...) la giurisprudenza della Corte di Giustizia è invece consolidata nel senso che il luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica appare come il punto di riferimento preferenziale, nel senso che la presa in considerazione di un altro centro di attività a partire dal quale viene resa la prestazione di servizi, entra in linea di conto solo nel caso in cui il riferimento alla sede non conduca a una soluzione razionale dal punto di vista fiscale o crei un conflitto con un altro Stato membro. Ne consegue che il riferimento di una prestazione di servizi a un centro di attività diverso dalla sede viene in considerazione solo se tale centro d'attività presenti un grado sufficiente di stabilità e una struttura idonea, sul piano del corredo umano e tecnico, a rendere possibili in modo autonomo le prestazioni di cui trattasi (sentenze 17 luglio 1997, causa C-190/95; 7 maggio 1998, causa C-390-96)”.

258 Centore, P., op. cit., 2001, pag. 3101.

259 Decima direttiva 84/386/CEE del Consiglio del 31 luglio 1984 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari, che modifica la direttiva 77/388/CEE - Applicazione dell'imposta sul valore aggiunto alle locazioni di beni mobili materiali. GU L 208 del 3.8.1984, pagg. 58-58. [EN] Tenth Council Directive 84/386/EEC of 31 July 1984 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes, amending Directive 77/388/EEC - Application of value added tax to the hiring out of movable tangible property. OJ L 208, 3.8.1984, p. 58-58; [SV] Rådets tionde direktiv 84/386/EEG av den 31 juli 1984 om harmonisering av medlemsstaternas lagar rörande omsättningsskatter, med ändring av direktiv 77/388/EEG - Tillämpning av mervärdeskatt på uthyrning av materiell lös egendom. EGT L 208, 3.8.1984, s. 58-58.



- ◆ le prestazioni di servizi di telecomunicazione<sup>260</sup>, di radiodiffusione e di televisione; [EN] telecommunication services, television and broadcasting services;
- ◆ le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici<sup>261</sup>; [EN] services rendered through electronic means;
- ◆ prestazioni di elaborazione e fornitura di dati e simili; [EN] data processing, the supplying of information and similar services;
- ◆ operazioni bancarie, finanziarie e assicurative; [EN] banking, financial and insurance transactions;
- ◆ le prestazioni relative a prestiti di personale; [EN] the supply of staff;
- ◆ le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore, quelle relative ad invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili e quelle relative a marchi e insegne, nonché le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti o beni similari ai precedenti; [EN] the exploitation and the sale of intangible rights;
- ◆ le prestazioni pubblicitarie; [EN] advertising services;
- ◆ servizi di intermediazione connessi con i sopra menzionati servizi; [EN] intermediary services connected with the above services;
- ◆ obbligo di non esercitare un'attività professionale o un diritto sopra indicato; [EN] the obligation not to perform them;
- ◆ le cessioni di contratti relativi alle prestazioni di sportivi professionisti; [EN] assignment of contracts related to sports persons;
- ◆ locazione di mezzi di trasporto; [EN] the letting on means of transport;

---

260 Dal 1 aprile 1997, in base all'art. 2 del D. L. 31 dicembre 1996, n. 669, convertito dalla Legge n. 30, del 1997, sono stati inseriti i servizi di telecomunicazione.

261 Modifica introdotta con il D. Lgs. n. 273 del 1° agosto 2003 a seguito della Direttiva 2002/38/CE.

Dal 1 gennaio 2005 rientrano inoltre in tale elencazione, Circolare n. 54/E del 23 dicembre 2004<sup>262</sup>, anche la cessione di gas mediante la rete di distribuzione del gas naturale e di energia elettrica e servizi con essi connessi.

La lettera d) contiene tutte le ipotesi elencate nella lettera e) del paragrafo 2 dell'art. 9 della Sesta Direttiva ad eccezione dell'ipotesi n. 14 relativa alla locazione dei mezzi di trasporto, inserita alla lettera f).

### **QUADRO ATTUALE DELLA TERRITORIALITÀ DEI SERVIZI DI COMUNICAZIONE DOPO LE DIRETTIVE 1999/59/CE E 2002/38/CE**

Un'analisi della disciplina delle lettere d), e), f), f-bis), f-ter) ed f-quater) porta alle seguenti considerazioni.

#### **PRESTATORE EXTRA UE, COMMITTENTE ITALIANO**

Normativa prevista: lettera d)<sup>263</sup>.

Si rende opportuno evidenziare come all'interno della lettera d) siano disciplinati, oltre ad altre tipologie di servizi, anche tutti i servizi di comunicazione (servizi di telecomunicazione, di radiodiffusione e radio televisione e i servizi resi tramite mezzi elettronici) senza alcuna esclusione.

La rilevanza nel territorio nazionale dei servizi di cui all'art. 7 comma 4, lettera d), effettuati a committenti italiani, dipende anche dal luogo di residenza fiscale del prestatore non residente (comunitario o extracomunitario), nel senso che:

- ◆ se il prestatore è extra comunitario, si applica il criterio territoriale di cui alla lettera d) del comma 4 dell'art. 7;

---

<sup>262</sup> Circolare 23/12/2004, n. 54, Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa e Contenzioso. Tale Circolare contiene istruzioni operative in merito all'applicazione della Direttiva 2003/92/CE, la quale ha previsto che gli Stati membri adottino i necessari strumenti per conformarsi alle regole contenute in tale direttiva a partire dal 1 gennaio 2005. Tali categorie di servizi sono poi state definitivamente introdotte con l'art. 1, comma 1, lett. a), n. 4), D. Lgs. 15 dicembre 2005, n. 294, in vigore dal 28 gennaio 2006. La versione definitiva reca una versione più ampia rispetto a quella che era stata prevista solo con la Circolare. Infatti: (...) la concessione dell'accesso ai sistemi di gas naturale o di energia elettrica, il servizio di trasporto o di trasmissione mediante gli stessi e la fornitura di altri servizi direttamente collegati.

<sup>263</sup> Lettera d) "Le prestazioni (...) si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese a soggetti domiciliati nel territorio stesso o a soggetti ivi residenti che non hanno stabilito il domicilio all'estero e quando sono rese a stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati o residenti all'estero, a meno che non siano utilizzate fuori dalla Comunità economica europea".

- ♦ se il prestatore è comunitario, si applica il criterio territoriale *a contrariis*, previsto dalla lettera e) del comma 4 dell'art. 7, e non il criterio territoriale previsto alla lettera d)<sup>264</sup>.

Un altro criterio la cui presenza è necessaria per l'applicazione delle disposizioni previste dalla lettera d) è collegato alla residenza del committente, combinato con quello del luogo di utilizzo. Tale ipotesi attiene alla fattispecie del committente identificato nel territorio nazionale, ovvero al committente italiano<sup>265</sup>. In questo caso il legislatore nazionale introduce una presunzione di utilizzo nel territorio nazionale fatto salvo che tali prestazioni non siano utilizzate al di fuori dell'Unione europea<sup>266</sup>.

Di conseguenza tali servizi, qualora prestati a favore di un soggetto residente in Italia ed utilizzati in Italia o in uno Stato della Comunità europea, si considerano effettuati in Italia. La prestazione sarà da assoggettata ad IVA italiana nel caso in cui la prestazione venga effettuata ad un soggetto committente nazionale, salvo il caso in cui il servizio stesso venga utilizzato al di fuori del territorio dell'UE. Di conseguenza se un committente nazionale riceve un servizio qualificabile sub lettera d) da parte di un prestatore non residente non identificato ai fini IVA in Italia e senza l'intervento di un rappresentante fiscale, dovrà procedere ad emettere autofattura ai sensi dell'art. 17 del Dpr 633/1972, in modo tale da assoggettare ad IVA l'operazione territorialmente rilevante nel nostro Paese. La disposizione non si applica nel caso in cui la prestazione sia utilizzata al di fuori dell'ambito comunitario.<sup>267</sup>

#### **PRESTATORE UE (ITALIANO), COMMITTENTE COMUNITARIO SOGGETTO PASSIVO E SOGGETTO NON PASSIVO**

Normativa prevista: lettera e)<sup>268</sup>.

Anche la lettera e) non procede ad effettuare distinzioni, per cui tale disposizione è applicabile a tutti i servizi di comunicazione, senza alcuna

---

264 Peirola, M., La modifica del principio di territorialità Iva delle prestazioni di servizi secondo la proposta della Commissione UE, in *Rassegna di fiscalità internazionale* n. 2, 2003, Capitolo 4, Temi di approfondimento.

265 Peirola, M., op. cit., 2003, Capitolo 4, Temi di approfondimento.

266 Centore ha collegato tale clausola che si rinviene nella legislazione italiana con l'attuazione della opzione che si rinviene all'interno del paragrafo 3 dell'art. 9 della Sesta Direttiva. Cfr. Centore, Paolo, *IVA Europea, Aspetti Interpretativi ed Applicativi dell'IVA Nazionale e Comunitaria*, 4. ed., Milanofiori, IPSOA, 2006, pag. 400, nota n. 1.

267 Visentin, G., Piovesana, O., *Territorialità delle prestazioni di servizi ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, ne il fisco*, n. 21 del 28 maggio 2001, pag. 7549.

268 Lettera e) le prestazioni di servizi e le operazioni di cui alla lettera precedente rese a soggetti domiciliati o residenti in altri Stati membri della Comunità economica europea, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando il destinatario non è soggetto passivo dell'imposta nello Stato in cui ha il domicilio o la residenza.

esclusione. Il legislatore infatti individua i servizi ivi disciplinati effettuando un mero rinvio ai servizi indicati nella lettera precedente.

*“Le prestazioni di servizi indicate nella lettera precedente qualora siano rese da un prestatore italiano ad un committente comunitario non identificato ai fini Iva nel Paese membro dell'UE in cui ha il domicilio o la residenza, si considerano prestate in Italia, in quanto il presupposto territoriale d'imposta si considera soddisfatto in Italia<sup>269</sup>”.*

Il dettato della lettera e) riguarda gli stessi servizi di cui alla lettera d), disciplinando però la differente ipotesi del committente comunitario e del prestatore italiano. Tali prestazioni si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando il destinatario non riveste la qualifica di soggetto passivo dell'imposta nello Stato in cui ha il domicilio o la residenza. Ovvero, il legislatore adotta il criterio territoriale basandolo esclusivamente sulla residenza e sullo status del committente, abbandonando completamente il criterio dell'utilizzo.

Il prestatore nazionale di un servizio reso ad un soggetto comunitario dovrà verificare se il committente sia o meno un soggetto d'imposta nel suo Stato di residenza e, di conseguenza, emettere fattura con IVA italiana se il committente risulterà essere un privato, mentre non dovrà assoggettare ad IVA la stessa operazione nel caso in cui il committente sia identificato ai fini IVA nel suo Paese di residenza. Non soddisfacendo la prestazione i requisiti territoriali, sarà sottoposta ad imposizione nello Stato del destinatario attraverso il meccanismo del *reverse charge*<sup>270</sup>.

La lett. e) prevede che, qualora le prestazioni di cui alla lettera d) siano rese a soggetti domiciliati o residenti in altri stati dell'Unione europea, queste si considerino effettuate all'interno del territorio dello stato, a meno che non siano effettuate a soggetti passivi identificati in altro Stato membro, ovvero a soggetti obbligati alla relativa imposta IVA nello stato di residenza o di domicilio, nel qual caso la operazione non è imponibile in Italia<sup>271</sup>. La disciplina risulta essere speculare all'ipotesi prevista dalla lettera precedente ma si rivolge esclusivamente al caso in cui il destinatario della prestazione sia un soggetto comunitario.

---

269 Peirola, M., op. cit., 2003, Capitolo 4, Temi di approfondimento.

270 Visentin, G., Piovesana, O., op. cit., 2001. pag. 7549

271 Mandò, G., Mandò, D., op. cit., 2004, pag. 122.

La norma nazionale quindi prevede la tassazione nel luogo di residenza del prestatore qualora il destinatario della prestazione sia un soggetto privato, mentre prevede la tassazione nel luogo di residenza del destinatario della prestazione qualora questo sia identificato in un altro Stato membro: il prestatore nazionale che rende un servizio ad un soggetto comunitario dovrà accertare lo status del committente ed emettere fattura con IVA italiana qualora il committente risulti essere un privato, mentre non dovrà assoggettare ad IVA la stessa operazione nel caso in cui il committente sia identificato ai fini IVA nel suo Paese di residenza. In tale ipotesi la prestazione resa non integra i requisiti territoriali nazionali mentre sarà assoggettata ad imposta nello Stato del committente attraverso il meccanismo del reverse charge<sup>272</sup>.

E' stato osservato<sup>273</sup> come il criterio dello status rappresenti un tendenziale adeguamento al principio di tassazione nel luogo del consumo o di destinazione, ma come possa comportare problemi in ordine all'accertamento e alla riscossione del tributo quando il committente non sia soggetto passivo IVA nello stato membro in cui ha il domicilio o la residenza,

#### **COMMITTENTE EXTRACOMUNITARIO, PRESTATORE EXTRA UE**

Normativa prevista: lettera f)<sup>274</sup>.

La lettera f), disciplina in ordine alle prestazioni individuate nella lettera d) ponendo alcune esclusioni<sup>275</sup> e contestualmente allargandone le maglie includendo anche altre fattispecie collegate ai servizi di trasporto<sup>276</sup>. L'ipotesi contemplata alla lettera f) riguarda il committente extracomunitario, ovvero

---

272 Magnante, P., op. cit., 2003, pag.7044.

273 Armella, S., op. cit., 2001, pagg. 1480, 1481.

274 Lettera f) le operazioni di cui alla lettera d), escluse le prestazioni di servizi di telecomunicazione, le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici a committenti non soggetti passivi d'imposta residenti al di fuori della Comunità, le prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale, ivi comprese quelle di formazione e di addestramento del personale escluse le prestazioni di servizi di telecomunicazione, le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici a committenti non soggetti passivi d'imposta residenti al di fuori della Comunità, le prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale, di elaborazione e fornitura di dati e simili, la concessione dell'accesso ai sistemi di gas naturale o di energia elettrica, il servizio di trasporto o di trasmissione mediante gli stessi e la fornitura di altri servizi direttamente collegati, rese a soggetti domiciliati e residenti fuori della Comunità economica europea nonché quelle derivanti da contratti di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di mezzi di trasporto rese da soggetti domiciliati o residenti fuori della Comunità stessa ovvero domiciliati o residenti nei territori esclusi a norma del primo comma, lettera a), ovvero da stabili organizzazioni operanti in detti territori, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono ivi utilizzate; queste ultime prestazioni, se rese da soggetti domiciliati o residenti in Italia [...], si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono utilizzate in Italia o in altro Stato membro della Comunità stessa;

275 Centore, P., op. cit., 2006, pag. 402, il quale afferma che vengono escluse le prestazioni di servizi di telecomunicazione, le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici a committenti non soggetti passivi d'imposta residenti al di fuori della Comunità, le prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale, formazione e di addestramento del personale, prestazioni di elaborazione e fornitura di dati e simili

276 Centore, P., op. cit., 2006, pag. 402, il quale afferma che sono incluse le prestazioni relative alla locazione, anche finanziaria, al noleggio e simili di mezzi di trasporto.

domiciliato o residente fuori dalla Unione europea, considerando soddisfatto il presupposto territoriale quando tali prestazioni sono utilizzate in Italia<sup>277</sup>.

L'ipotesi prevista dalla prima parte della lettera f) prevede tra l'altro l'esclusione dai servizi di comunicazione dei servizi di telecomunicazione e dei servizi resi tramite mezzi elettronici. Non sono comunque annoverati i servizi di radiodiffusione e televisione, per i quali la disposizione risulta ancora applicabile.

La fattispecie relativa ai servizi di trasporto è collegata all'ipotesi del prestatore extracomunitario, e residualmente nazionale. In particolare, se rese da prestatori extracomunitari, si considerano effettuate in Italia se ivi utilizzate; se rese da prestatori italiani, si considerano effettuate in Italia se utilizzate in Italia o in altro Stato membro dell'UE<sup>278</sup>.

Il prestatore nazionale dovrà di conseguenza verificare sia la nazionalità extracomunitaria del destinatario della prestazione sia del luogo di fruizione del relativo servizio. Con due diverse risultanze: emettendo fattura soggetta ad IVA se il servizio viene fruito in ambito comunitario o escludendo l'operazione dall'ambito di applicazione dell'IVA se il servizio viene utilizzato fuori dal territorio comunitario<sup>279</sup>.

## **SERVIZI DI TELECOMUNICAZIONE**

### **PRESTATORE EXTRA UE, COMMITTENTE EXTRACOMUNITARIO**

Normativa prevista: lettera f bis)<sup>280</sup>.

La lettera f-bis) si indirizza esclusivamente ai servizi di telecomunicazione resi da soggetti domiciliati o residenti al di fuori dell'UE a soggetti domiciliati o residenti anch'essi al di fuori dell'UE. Tali servizi si considerano prestati in Italia qualora vengano ivi utilizzati<sup>281</sup>. Qui il legislatore ha introdotto una presunzione legale di utilizzo.

---

277 Magnante, P., op. cit., 2003, pag. 7044.

278 Magnante, P., op. cit., 2003, pag. 7044.

279 Visentin, G., Piovesana, O., op. cit., 2001, pag. 7549.

280 f-bis) le prestazioni di servizi di telecomunicazione rese a soggetti domiciliati o residenti fuori del territorio della Comunità da soggetti domiciliati o residenti fuori della Comunità stessa, ovvero domiciliati o residenti nei territori esclusi a norma del primo comma, lettera a), si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando i servizi sono ivi utilizzati. Tali servizi si considerano utilizzati nel territorio dello Stato se in partenza dallo stesso o quando, realizzandosi la prestazione tramite cessione di schede prepagate o di altri mezzi tecnici preordinati all'utilizzazione del servizio, la loro distribuzione avviene, direttamente o a mezzo di commissionari, rappresentanti, o altri intermediari, nel territorio dello Stato.

281 Magnante, P., op. cit., 2003, pag. 7044.

La norma prevede infatti che questi servizi si considerino effettuati nel territorio dello Stato se in partenza dallo stesso o quando, realizzandosi la prestazione tramite cessione di schede prepagate o di altri mezzi tecnici preordinati all'utilizzazione del servizio, la loro distribuzione avviene, direttamente o a mezzo di commissionari, rappresentanti, o altri intermediari, nel territorio dello Stato<sup>282</sup>.

La prassi ha precisato ancora cosa si intenda per *utilizzo*<sup>283</sup>, affermando come tali servizi

*“(...) si considerano utilizzati nel territorio dello Stato se in partenza dallo stesso, anche se sotto forma di "chiamata di ritorno" oppure ivi richiesti o pagati, o, nel caso di utilizzo dei servizi tramite schede prepagate o di altri mezzi tecnici preordinati all'utilizzazione del servizio, qualora la loro distribuzione avvenga nel territorio dello Stato”.*

## **SERVIZI PRESTATI TRAMITE MEZZI ELETTRONICI**

### **PRESTATORE EXTRA UE, COMMITTENTE NON SOGGETTO PASSIVO**

Normativa prevista: lettera f-ter)<sup>284</sup>.

la lettera f-ter) fa parte delle nuove disposizioni introdotte a seguito del D. Lgs. 273/2003 recepitente la Direttiva 2002/38/CE. Le prestazioni rese tramite mezzi elettronici a destinatari che non sono soggetti passivi ed effettuate da parte di soggetti extra-comunitari saranno sottoposte ad IVA italiana. La disposizione nazionale mostra comunque qualche lacuna, in quanto afferma semplicemente che la disposizione si rivolge ai *“committenti non soggetti passivi d'imposta nello Stato”*. In assenza di una specificazione legislativa del criterio territoriale, la dottrina<sup>285</sup> non è concorde. Alcuni autori<sup>286</sup> ritengono che il legislatore abbia introdotto il criterio di collegamento dell'utilizzo, altri affermano invece come per tali tipologie di servizi la tassazione coinciderà

---

282 Visentin, G., Piovesana, O., op. cit., 2001, pag. 7549.

283 Circ. n. 328 / E del 24 dicembre 1997, Direzione Affari Giuridici e Contenzioso Tributario.

284 f-ter) le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici da soggetti domiciliati o residenti fuori della Comunità a committenti non soggetti passivi d'imposta nello Stato, si considerano ivi effettuate.

285 Visentin, G., Piovesana, O., op. cit., 2001, pag. 7549.

286 Visentin, G., Piovesana, O., op. cit., 2001, pag. 7549.

prevalentemente con il luogo di domicilio o residenza<sup>287</sup> del committente. Altri autori ancora affermano semplicemente che la disposizione si applica a privati committenti italiani<sup>288</sup>, senza effettuare alcuna precisazione in merito alla applicabilità ai soli italiani residenti o a committenti utilizzatori del servizio nel territorio dello stato.

## ***LE PRESTAZIONI DI TELECOMUNICAZIONE, DI RADIODIFFUSIONE E DI TELEVISIONE***

### **PRESTATORE EXTRA UE, COMMITTENTE UE NON SOGGETTI PASSIVI**

Normativa prevista: lettera f-quater)<sup>289</sup>.

Anche quest'ultima disposizione introduce il criterio dell'utilizzo e come la precedente segue il D.Lgs. 273/2003 di recepimento. La norma disciplina le specifiche tipologie di prestazioni di telecomunicazione di radiodiffusione e di televisione: le prestazioni rese da soggetti domiciliati o residenti fuori della Comunità a committenti comunitari non soggetti passivi d'imposta si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono ivi utilizzate.

## ***PROBLEMATICHE SPECIFICHE DEI SERVIZI DI COMUNICAZIONE***

### **I SERVIZI DI TELECOMUNICAZIONE**

L'Italia, così come anche la Svezia, è stata destinataria della Proposta di Decisione del Consiglio COM (97) 42 def.<sup>290</sup> che ha autorizzato la Repubblica italiana ad applicare una misura di deroga all'articolo 9 della sesta direttiva IVA<sup>291</sup>. L'Italia ha poi introdotto tale modifica con il D.l.n. 669/1996, convertito

---

287 Pullino, E., Il commercio elettronico e l'IVA, Cap. 5, Aspetti Territoriali del commercio elettronico, in allegato n. 27 a il fisco n. 41 del 10 novembre 2003. Il documento è disponibile anche in banca dati fisconline.

288 Magnante, P., op. cit., 2003, pag. 7044.

289 f-quater) le prestazioni di telecomunicazione, di radiodiffusione e di televisione rese da soggetti domiciliati o residenti fuori della Comunità a committenti comunitari non soggetti passivi d'imposta si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono ivi utilizzate.

290 COM (97) 42 def. Proposta di Decisione del Consiglio che autorizza la Repubblica italiana ad applicare una misura di deroga all'articolo 9 della Sesta Direttiva IVA (77/388/CEE) in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari.

291 Cfr in tal senso: 97/207/CE: Decisione del Consiglio del 17 marzo 1997 che autorizza la Repubblica italiana ad applicare una misura di deroga all'articolo 9 della sesta direttiva IVA 77/388/CEE in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari. GU L 86 del 28.3.1997, pagg. 19-20. [EN] 97/207/EC: Council Decision of 17 March 1997 authorizing the Italian Republic to apply a measure derogating from Article 9 of the Sixth Directive 77/388/EEC on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes. OJ L 86, 28.3.1997, p. 19-20. [SV] 97/207/EG: Rådets beslut av den 17 mars 1997 om bemyndigande för Republiken Italien att tillämpa en åtgärd som



poi in Legge n. 30/1997, che ha introdotto nel Dpr 633/72 la modificazione territoriale relativa ai servizi di telecomunicazione.

La normativa interna nazionale prima di tale modifica non consentiva di ricondurre i servizi di telecomunicazione a nessuna delle ipotesi derogatorie previste dall'art. 7, consentendo unicamente di disciplinare tali servizi in relazione alla residenza fiscale del prestatore in virtù del comma 3 dell'art. 7, con la immediata conseguenza che se il prestatore non era residente nel territorio nazionale la relativa operazione rimaneva priva di tassazione per carenza del requisito territoriale<sup>292</sup>.

L'art. 2 primo comma, lettera b) nn. 1, 2, 3 del D.L. 31 dicembre 1996, n. 669 ha integrato le lettere d) ed f) ed ha aggiunto la lettera la f-bis) al comma 4 dell'art. 7 del Dpr 633/72. La nuova regolamentazione dispone che i servizi di telecomunicazione prestati da parte di soggetti residenti al di fuori dell'UE sono imponibili nel territorio nazionale, a meno che tali prestazioni non siano utilizzate fuori dalla Comunità. La lettera f-bis) introduce inoltre una sorta di presunzione legale di utilizzo. L'inclusione dei servizi di telecomunicazione alle lettere d) ed f-bis) determina una delocalizzazione del servizio in relazione ai parametri indicati da tali disposizioni<sup>293</sup>.

La situazione è rimasta invariata anche dopo la Direttiva 1999/59/CE sui servizi di telecomunicazione, ma è stata integrata con una nuova disposizione legislativa che ha influito sui servizi di telecomunicazione: l'art. 1, comma 1, lettera c) del D. Lgs. 273/2003 ha introdotto la lettera f-quater) all'interno del quarto comma dell'art. 7 che dispone specificamente che

*“(...) le prestazioni di telecomunicazione, di radiodiffusione e di televisione rese da soggetti domiciliati o residenti fuori della Comunità a committenti comunitari non soggetti passivi d'imposta si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono ivi utilizzate (...)”.*

Da qui l'attrazione ad imposizione delle prestazioni rese da soggetti extracomunitari a privati consumatori comunitari qualora le prestazioni siano utilizzate in Italia<sup>294</sup>.

---

avviker från artikel 9 i sjätte direktivet (77/388/EEG) om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter. EGT L 86, 28.3.1997, s. 19–20.

292 Centore, P., Il Regime IVA Applicabile ai servizi di Telecomunicazione, in *Corriere Tributario*, n. 1, 1998, pag. 27.

293 Centore, P., op. cit., 2006, pag. 407.

294 Ricca, F., IVA, Servizi di radiodiffusione e di e-commerce, Decreto Leg. 1 agosto 2003, n. 273, Il Commento, in *Corriere*

Come è stato evidenziato<sup>295</sup>, la Relazione governativa al D.Lgs. 273/2003 ha precisato che nell'ipotesi contemplata dalla lettera f-quater) il prestatore è tenuto ad identificarsi in Italia per emettere fattura con addebito d'imposta in base alle disposizioni stabilite dall'art. 17 del Dpr 633/72. Poiché attualmente non sussistono tra l'Italia e Paesi terzi accordi che disciplinano la reciproca assistenza in materia di imposte indirette, in casi simili il prestatore extra UE deve identificarsi ai fini IVA per mezzo della nomina di un rappresentante fiscale.

## **I SERVIZI DI RADIODIFFUSIONE E TELEVISIONE**

In virtù delle modificazioni ed integrazioni operate dal D.Lgs. 273/2003 i servizi di radiodiffusione e di televisione sono stati inclusi all'interno della lettera d) del comma 4 dell' art. 7 con il conseguente assoggettamento alla disciplina prevista alle lettere d), e), f) ed f-quater)<sup>296</sup>:

- ◆ si considerano territorialmente rilevanti le prestazioni rese a committenti domiciliati o residenti in Italia, a meno che non siano utilizzate fuori della Comunità;
- ◆ si considerano territorialmente rilevanti in Italia le prestazioni rese da soggetti italiani a consumatori stabiliti in altri Stati membri (con esclusione della territorialità nel caso di utilizzazione extracomunitaria);
- ◆ si considerano territorialmente rilevanti in Italia le prestazioni rese a committenti extracomunitari qualora utilizzate in Italia;
- ◆ si considerano territorialmente rilevanti in Italia le prestazioni rese da soggetti extracomunitari a privati consumatori comunitari se utilizzate in Italia (lettera f-quater).

## **I SERVIZI PRESTATI TRAMITE MEZZI ELETTRONICI**

Con l'art. 1 del D. Lgs. n. 273/2003 è stato introdotto nell'ordinamento nazionale (e specificamente all'interno dell'art. 7) il criterio territoriale per i servizi prestati tramite mezzi elettronici, stabilendo quindi una delocalizzazione di tali servizi rispetto al criterio generale stabilito dal comma 3, il quale collega

---

Tributario, n. 41, 2003, pag. 3411.

295 Centore, P., op. cit., 2006, pag. 407.

296 Lo schema impositivo è stato preso da Ricca, F., op. cit., 2003, pag. 3411.

il criterio di territorialità con la sede del prestatore<sup>297</sup>. Per effetto di tale novella legislativa la lettera d) è stata modificata ed integrata con la previsione dell'ipotesi dei servizi prestati tramite mezzi elettronici, i quali vengono considerati resi in Italia se prestati ad un committente residente in Italia sempre che l'utilizzo non avvenga al di fuori dell'UE. La stessa novella legislativa ha introdotto la lettera f-ter) disciplinante esclusivamente i servizi prestati tramite mezzi elettronici, resi da prestatori extra comunitari, collegata poi con la lettera f) la quale prevede invece l'ipotesi inversa, ovvero la prestazione resa da prestatori italiani a destinatari extra comunitari non soggetti passivi d'imposta, introducendo quindi una ulteriore deroga e sottraendo così la fattispecie dalla regolamentazione contenuta nella lettera d), basata sul luogo comunitario di utilizzazione<sup>298</sup>.

Il criterio risulta quindi irrilevante per i servizi prestati tramite mezzi elettronici sia nel caso in cui il servizio sia reso da parte di soggetti extracomunitari a privati consumatori italiani sia nel caso in cui il servizio sia reso da soggetti italiani a destinatari extracomunitari che non rivestono la qualifica di soggetti passivi. In entrambe le ipotesi considerate la localizzazione dell'operazione deve avvenire dove è localizzato il destinatario della prestazione soggetto non passivo, al di là del luogo di utilizzazione del servizio<sup>299</sup>.

Modifiche sono state introdotte anche alla lettera f)<sup>300</sup> al fine di includere le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici tra quelle che vengono considerate escluse dal campo di applicazione dell'Iva qualora rese a soggetti non passivi residenti al fuori dell'Unione Europea, a prescindere dall'eventuale utilizzo del servizio nel territorio italiano. Tali prestazioni saranno territorialmente rilevanti in Italia soltanto se il destinatario extracomunitario della prestazione rivestirà la qualifica di soggetto passivo d'imposta.

È stato osservato<sup>301</sup> come la Relazione governativa al D. Lgs n. 273/2003 abbia specificato come l'integrazione apportata alla lettera d) determini una automatica modifica anche della lettera e), la quale fa espresso riferimento alle prestazioni di servizi enucleati all'interno della lettera d). Per tali prestazioni risulta quindi essere rilevante il criterio dello status del committente, con la immediata conseguenza che se il committente è un consumatore che non riveste la qualifica di soggetto passivo il prestatore nazionale deve emettere fattura con imposta italiana, mentre qualora il committente sia un soggetto

---

297 Centore, P., op. cit., 2006, pag. 407.

298 Centore, P., op. cit., 2006, pag. 408.

299 Centore, P., op. cit., 2006, pag. 408.

300 Specificamente l'art. 1, lettera b), del D. Lgs. n. 273/2003

301 Centore, P., op. cit., 2006, pag. 409.

passivo d'imposta l'operazione non si considera avvenuta in Italia e il committente dovrà pagare l'IVA allo Stato membro di residenza per mezzo del meccanismo del *reverse charge*. I servizi prestati tramite mezzi elettronici risulteranno territorialmente rilevanti in Italia quando<sup>302</sup>:

- ◆ il committente è un soggetto d'imposta residente o domiciliato in Italia;
- ◆ il committente è un privato consumatore residente o domiciliato in Italia e il prestatore risiede in Italia;
- ◆ il committente è un privato consumatore residente o domiciliato in un altro Stato membro e il prestatore risiede in Italia;
- ◆ il committente è un privato consumatore residente o domiciliato in Italia e il prestatore è stabilito fuori della Comunità.

La dottrina<sup>303</sup> ha anche affermato che al di là dell'integrazione del requisito della residenza, nelle ipotesi sopra considerate sussistono comunque gli estremi interpretativi per considerare la prestazione delocalizzata qualora l'utilizzazione della prestazione avvenga al di fuori del territorio della Comunità.

### **CONSIDERAZIONI COMPARATE**

*“Nonetheless, it has to be pointed out that the domestic place of supply rule does not conform with the content established by Art. 9(2)(e) of the Sixth VAT Directive, notably for services supplied to Italian private individuals. In this respect, the interpretation of the domestic provision should be made taking into account that the Sixth Directive”<sup>304</sup>.*

Le divergenze e le difformità tra norme nazionali e comunitarie sono numerose, in alcuni casi apparenti, legate alla formulazione ed alla conseguente interpretazione, in altri sostanziali. Vediamo alcuni casi.

Una prima differenza può essere individuata nell'adozione alternata da parte del legislatore italiano del criterio dell'utilizzo e dello status del committente

---

302 Lo schema impositivo è stato preso da Ricca, F., op. cit., 2003, pag. 3410.

303 Ricca, F., op. cit., 2003, pag. 3410.

304 IBFD database, Voce: Italy, Intangible services (advice, consultants, etc.). Accesso del 17 novembre 2006.

per i servizi contemplati all'interno delle lettere d), f) ed f-quater). Se da parte del legislatore comunitario troviamo per i servizi previsti dall'art. 9 paragrafo 2 lettera d) (norma poi soppressa) il criterio dell'utilizzo, e quello della residenza fiscale del committente extracomunitario è riservato ai servizi di cui alla lettera e) sempre del medesimo paragrafo 2, ad un attento esame si osserva come la norma nazionale usi invece alternativamente il criterio dell'utilizzo e quello dello status<sup>305</sup> del committente qualora la prestazione venga effettuata a soggetti comunitari<sup>306</sup>.

La diversa impostazione si spiega in base al dettato dell'art. 9, paragrafo 3, lett. a) della Sesta Direttiva, che consente agli Stati membri di considerare

*“(...) il luogo di prestazione dei servizi situato all'interno del paese (...) come se fosse situato al di fuori della Comunità quando l'effettiva utilizzazione e l'effettivo impiego hanno luogo al di fuori della Comunità (...)”*<sup>307</sup>.

Di conseguenza, mentre nella norma comunitaria non è presente il criterio dell'utilizzo per i servizi contemplati alla lettera e) articolo 9 paragrafo 2, il paragrafo 3 rende il criterio dell'utilizzo operato dal legislatore nazionale allineato al dato comunitario<sup>308</sup>.

Discorso parzialmente differente deve essere effettuato per il criterio dello status (lettera e)) utilizzato dal legislatore nazionale, criterio non presente nel dato comunitario. Pur essendone stata tracciata la genesi<sup>309</sup> ed avendone la dottrina ricondotto l'uso al precedente del legislatore francese (art. 259 B del C.G.I.), a parere personale l'imperfetta armonizzazione sul punto resta ingiustificata.

Un'ulteriore anomalia si riscontra alla lettera d), la quale prevede l'imposizione in Italia dell'operazione anche qualora l'utilizzo avvenga in altro

---

305 Con il termine status deve intendersi il concetto di identificazione ai fini IVA del soggetto passivo. Cfr. Centore, P., IVA Europea, Aspetti Interpretativi ed Applicativi dell'IVA Nazionale e Comunitaria, 4. ed.,Milanofiori, IPSOA, 2006, pag. 399.

306 Centore, P., op. cit., 2001, pag. 3102.

307 [EN] “ (...) the place of supply of services, which under this Article would be situated within the territory of the country, as being situated outside the Community where the effective use and enjoyment of the services take place outside the Community (...)”. [SV] “ (...) platsen för tillhandahållande av tjänster som enligt denna artikel skulle ligga inom landets territorium såsom liggande utanför gemenskapen, om den egentliga användningen och utnyttjandet av tjänsterna äger rum utanför gemenskapen (...)”.

308 Centore, P., op. cit., 2001, pag. 3102.

309 Centore, P., op. cit., 2001, pag. 3102.

Stato membro dell'Unione<sup>310</sup>. La dottrina<sup>311</sup> ha giustificato la differente impostazione della norma nazionale rispetto al dato comunitario in virtù di quanto stabilito all'art. 9, paragrafo 3, lettera a) e b) della Sesta Direttiva. E sempre lo stesso autore<sup>312</sup> ha individuato una lacuna legislativa all'art. 7, lettera f), comma 4, il quale non prevede l'ipotesi del committente extra-comunitario utilizzatore di un servizio in ambito UE ma in territorio diverso rispetto a quello di acquisto. La dottrina ipotizza una fattispecie in cui ad un acquisto in territorio italiano segua una utilizzazione in territorio francese: seguendo il dettato, si dovrà applicare una norma francese che prevede la tassazione in Francia qualora l'utilizzo avvenga in territorio francese. Ma una norma siffatta non esiste, e di conseguenza il servizio resta detassato, in violazione di quanto stabilito all'art. 9, paragrafo 3 della Sesta Direttiva.

Ancora: qualche autore<sup>313</sup> ha evidenziato come la lettera e)<sup>314</sup> nulla dica riguardo alla ipotesi di utilizzazione extracomunitaria della prestazione, ipotesi invece contemplata nella lettera precedente. L'Amministrazione finanziaria ha colmato la lacuna legislativa con la Circolare 10 giugno 1998, n. 147/E<sup>315</sup>, che detta che qualora il consumatore sia stabilito in altro Stato membro la prestazione rientra nel campo di applicazione dell'IVA, a nulla rilevando il caso specifico. La dottrina<sup>316</sup> afferma che questa interpretazione contiene elementi di discriminazione tra consumatori residenti in Italia e consumatori residenti in altri Stati membri: se da una parte vi sarebbe esenzione (in senso lato) della prestazione utilizzata fuori dall'UE per il consumatore residente in Italia, si avrebbe tassazione per il consumatore residente in altri Stati membri.

La stessa dottrina<sup>317</sup> ha inoltre individuato un'altra possibile lacuna alla lettera f-bis), o meglio una imperfetta formulazione della norma. Disponendo che i servizi di telecomunicazione si considerino utilizzati nel territorio dello stato se in partenza dallo stesso o quando, realizzandosi la prestazione tramite la cessione di schede prepagate o di altri mezzi tecnici preordinati all'utilizzazione del servizio, la loro distribuzione avviene, direttamente o a mezzo di commissari, rappresentanti o a mezzo di intermediari, nel territorio

---

310 Centore, P., op. cit., 2006, pag. 400.

311 Centore, P., op. cit., 2006, pag. 400.

312 Centore, P., op. cit., 2006, pag. 397.

313 Ricca, F., op. cit., 2003, pag. 3409.

314 Che stabilisce che le prestazioni indicate alla lettera d) qualora rese a soggetti domiciliati o residenti in altri Stati membri della Comunità si considerano territorialmente rilevanti se il destinatario della prestazione è un soggetto che non riveste la qualifica di soggetto passivo.

315 Circolare n. 147/E, del 10 giugno 1998, Direzione Affari Giuridici e Contenzioso Tributario. Il testo della Circolare è disponibile in banca dati fisconline.

316 Ricca, F., op. cit., 2003, pag. 3409.

317 Ricca, F., op. cit., 2003, pag. 3411.

dello Stato, attenendosi allo stretto tenore letterale parrebbero sfuggire ingiustificatamente ad imposizione le prestazioni rese da soggetti residenti in Italia a committenti privati consumatori residenti fuori della Comunità<sup>318</sup>.

---

318 Ricca, F., op. cit., 2003, pag. 3411.

## ANALISI COMPARATA DELLA TERRITORIALITÀ DEI SERVIZI DI COMUNICAZIONE E RISCHIO DI DOPPIA IMPOSIZIONE

### ***IL CRITERIO DELL'EFFETTIVA UTILIZZAZIONE ED IMPIEGO PER I SERVIZI DI TELECOMUNICAZIONI E DI RADIODIFFUSIONE E DI TELEVISIONE***

#### **PRESTATORE EXTRA UE, COMMITTENTE SOGGETTO NON PASSIVO MA RESIDENTE**

Il legislatore comunitario ha previsto<sup>1</sup> per le prestazioni di servizi di telecomunicazioni e di radiodiffusione e di televisione rese a persone che non siano soggetti passivi stabilite, domiciliate o abitualmente residenti in uno Stato membro da un soggetto passivo che abbia fissato la sede della propria attività economica o abbia costituito un centro di attività stabile da cui il servizio è prestato al di fuori della Comunità o, in mancanza di tale sede o centro, sia domiciliato o abitualmente residente al di fuori della Comunità, l'applicazione del paragrafo 3, lettera b), che adotta il criterio l'effettiva utilizzazione e l'effettivo impiego.

In Italia tale disposizione è stata implementata all'interno dell'art. 7, comma 4 lettera *f-quater*), il quale ribadisce il criterio dell'utilizzo. Come visto, nel Dpr 633/72 è assente qualsivoglia definizione del termine, per cui il criterio stesso è stato variamente e mutevolmente interpretato dalla giurisprudenza e dalla prassi interna, a volte identificando il luogo di utilizzo con quello in cui i servizi resi vengono acquisiti all'interno della sfera giuridico-patrimoniale del committente, altre volte con quello in cui la prestazione viene materialmente utilizzata. Altre volte ancora è la figura del committente che crea problemi, poiché se è vero che il committente può essere qualificato come colui nell'interesse del quale il servizio è reso, che paga il corrispettivo e pattuisce la prestazione, altre volte il committente potrebbe essere certamente colui che pattuisce la prestazione e paga il corrispettivo, ma non avere interesse a che la prestazione venga resa.

In Svezia, la normativa a cui ricollegarsi nel caso specifico è quella disciplinata dal Cap. 5, 7§ 2 ML, che considera tali servizi prestati in Svezia qualora vengano acquistati *här*, qui, in Svezia, da parte di un soggetto non passivo che è stabilito, domiciliato o abitualmente residente nel paese.

---

1 Art. 9, paragrafo 4 della Sesta Direttiva



È difficile affermare che sul punto le normative nazionali italiana e svedese siano armonizzate con l'art. 9, paragrafo 4 della Sesta Direttiva: quella italiana rinvia ad un concetto di utilizzo la cui elaborazione è stata meramente giurisprudenziale e di prassi ministeriale interna; la Svezia interpreta invece il concetto di utilizzo agganciandolo al requisito della residenza.

Si può quindi affermare che per i servizi di telecomunicazioni e di radiodiffusione e di televisione tra Italia e Svezia si verifichi la doppia imposizione. Ipotizziamo un servizio di telecomunicazioni, di radiodiffusione o di televisione prestato da un paese terzo ed acquistato in Svezia da parte di un soggetto passivo residente in Svezia: tale servizio sarà sottoposto ad IVA svedese in base al dettato del Cap. 5, 7§ 2 ML. Supponiamo che il soggetto passivo svedese si sposti temporaneamente in Italia, da dove continui ad usufruire del servizio. Quello stesso servizio sarà ora sottoposto a tassazione IVA anche in Italia in quanto l'art. 7, comma 4 lettera *f-quater*) si indirizza al committente comunitario e quindi anche a quello svedese, e tali servizi si considerano effettuati nel territorio dello stato quando sono ivi utilizzati, intendendo il luogo di utilizzo materiale.

Il servizio sarà cioè sottoposto a doppia imposizione, essendo tassato in Svezia, perché lì acquistato da parte di un residente, ma anche in Italia, in quanto lì materialmente utilizzato da parte di un committente comunitario svedese.

#### **PRESTATORE EXTRA UE, COMMITTENTE SOGGETTO NON PASSIVO NON RESIDENTE**

Il legislatore comunitario ha previsto la possibilità per gli Stati membri di applicare il paragrafo 3, lettera b) dell'art. 9 alle prestazioni di servizi di telecomunicazioni e di radiodiffusione e di televisione qualora siano resi a persone che non siano soggetti passivi. Il criterio è quello di effettiva utilizzazione e di effettivo impiego<sup>2</sup>.

La normativa di riferimento in Svezia nel caso specifico è il Cap. 5, 7§ 1 paragrafo 3 ML, il quale afferma che se un soggetto non passivo non vive in Svezia, ma è stabilito, residente o stabilmente domiciliato in un Paese membro o in un Paese terzo e usufruisce di servizi di telecomunicazioni e di radiodiffusione e di televisione, quando questi servizi sono utilizzati (*tillgodogöra*) all'interno del paese per mezzo di una comunicazione elettronica avente una connessione fissa su suolo nazionale (*med fast anslutning här*) si considerano prestati in Svezia.

---

2 Art. 9, paragrafo 3 della Sesta Direttiva

In Italia, la normativa di riferimento è la lettera *f-bis*) del comma 4 dell'art. 7, previsione che però si indirizza esclusivamente ai servizi di telecomunicazione. Anche il legislatore italiano ha introdotto una presunzione legale di utilizzo: tali servizi si considerano effettuati nel territorio dello Stato se in partenza dallo stesso o quando, realizzandosi la prestazione tramite cessione di schede prepagate o di altri mezzi tecnici preordinati all'utilizzazione del servizio, la loro distribuzione avviene, direttamente o a mezzo di commissionari, rappresentanti, o altri intermediari, nel territorio dello stato.

Il legislatore svedese ed italiano hanno introdotto presunzioni opposte. Mentre per la Svezia è di rilievo la *ricezione del servizio*, i servizi devono giungere in territorio svedese, per l'Italia ha rilievo la *trasmissione del servizio*: i servizi si considerano effettuati nel territorio dello stato se in partenza da questo. Anche in questo caso rimane latente un problema di doppia imposizione del servizio, in quanto un ipotetico stesso servizio di telecomunicazione dall'Italia alla Svezia verrebbe sottoposto ad imposizione sia nel momento della trasmissione (Italia) sia nel momento della ricezione (Svezia).

Un discorso parzialmente diverso deve essere fatto per i servizi di radio televisione, in quanto mentre in Svezia continuano ad essere disciplinati dalla norma ora esaminata, in Italia vengono disciplinati da una disposizione differente. Se la lettera *f-bis*) del comma 4 dell'art. 7 si indirizza soltanto ai servizi di telecomunicazione, la lettera *f*) dell'art. 7, comma 4 esclude sì alcuni servizi di comunicazione, ma non i servizi di radio e televisione i quali quindi rimangono disciplinati da questa lettera. Tale previsione considera soddisfatto il presupposto territoriale in Italia quando le prestazioni sono utilizzate in Italia.

Anche in questo caso tra Svezia ed Italia si verifica un caso di doppia imposizione. Come abbiamo visto, la normativa a cui bisogna fare riferimento in Svezia è sempre il Cap. 5, 7§ 1 paragrafo 3 ML. Tale disposto si indirizza al soggetto non passivo stabilito, residente o stabilmente domiciliato in un Paese terzo o in un Paese membro, e quindi anche in Italia. Per la presunzione legale di utilizzo introdotta in Svezia (*tillgodogöra*) questi servizi si considerano utilizzati lì qualora vengano prestati per mezzo di una comunicazione elettronica avente una connessione fissa all'interno del paese (*med fast anslutning här*). Ma parallelamente gli stessi servizi di televisione possono essere sottoposti ad imposizione anche in Italia, in quanto in Italia è sufficiente il mero utilizzo materiale del servizio per integrare il requisito dell'utilizzazione.

Stati membri come la Germania hanno limitato l'applicazione di queste regole ai soggetti residenti all'interno dell'Unione, o come la Francia ne hanno

ristretto l'applicazione solo ai residenti nazionali. Belgio, Finlandia, Grecia, Lussemburgo, Portogallo e Spagna hanno considerato come luogo dell'effettivo utilizzo il luogo dove è stabilito il consumatore del servizio<sup>3</sup>.

## ***IL CRITERIO DELLA RESIDENZA PER I SERVIZI PRESTATI TRAMITE MEZZI ELETTRONICI***

### **COMMITTENTE SOGGETTO NON PASSIVO RESIDENTI UE, PRESTATORE EXTRA UE**

Il legislatore comunitario ha regolamentato tale ipotesi all'art. 9, paragrafo 2 lettera f)<sup>4</sup> che prevede per i servizi elettronici il criterio della residenza. Qualora la prestazione sia effettuata a favore di persone che non siano soggetti passivi e siano stabilite, domiciliate o abitualmente residenti in uno Stato membro da parte di un soggetto passivo che abbia fissato la sede della propria attività economica o abbia costituito un centro di attività stabile da cui il servizio è prestato al di fuori della Comunità o, in mancanza di tale sede o centro, sia domiciliato o abitualmente residente al di fuori della Comunità, sede di prestazione è il luogo in cui la persona che non è soggetto passivo è stabilita, domiciliata o abitualmente residente.

In Italia la disposizione che regola tale fattispecie è la lettera *f-ter*), che si rivolge ai “committenti non soggetti passivi d'imposta nello Stato”. Abbiamo visto come tale lacuna si presti ad interpretazioni contrastanti: alcuni autori<sup>5</sup> ritengono che il legislatore abbia introdotto il criterio di collegamento dell'utilizzo, altri che per tali tipologie di servizi la tassazione coincida prevalentemente con il luogo di domicilio o residenza<sup>6</sup> del committente.

In Svezia la disposizione che regola i servizi elettronici è il Cap. 5, 7§ 1 paragrafo 2 ML. Questi servizi si intendono prestati in Svezia non solo se acquistati da chi è residente *qui* in Svezia ma anche quando acquistati in altri

---

3 Lavagnilio, M., op. cit., 2001, pag. 121.

4 [EN] “the place where services referred to in the last indent of subparagraph (e) are supplied when performed for non-taxable persons who are established, have their permanent address or usually reside in a Member State, by a taxable person who has established his business or has a fixed establishment from which the service is supplied outside the Community or, in the absence of such a place of business or fixed establishment, has his permanent address or usually resides outside the Community, shall be the place where the non-taxable person is established, has his permanent address or usually resides”; [SV] “Platsen för tillhandahållande av de tjänster som avses i punkt e sista strecksatsen när de tillhandahålls av en icke-skattskyldig person som är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas i en medlemsstat av en skattskyldig person som har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe från vilket tjänsterna tillhandahålls utanför gemenskapen eller, i avsaknad av en sådan plats för verksamheten eller fast driftställe, är bosatt eller stadigvarande vistas utanför gemenskapen, skall vara den plats där den icke skattskyldige personen är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas.”

5 Visentin, G., Piovesana, O., op. cit., 2001, pag. 7549.

6 Pullino, E., op. cit., cap. 5, 2003.

paesi: la tassazione si verificherà in Svezia indipendentemente dal luogo di transazione.

Anche per queste tipologie di servizi non è esclusa la possibilità di una doppia imposizione tra Svezia ed Italia: l'espressione italiana che stabilisce il collegamento territoriale, *committenti non soggetti passivi d'imposta nello Stato*, è talmente generica da poter essere interpretata secondo parte della dottrina anche come semplice utilizzo. Di conseguenza, qualora un committente soggetto non passivo residente in Svezia acquisti tale servizio in Italia, tale servizio può essere tassato sia in Svezia, in quanto il committente è residente in Svezia, sia in Italia, qualora si intendesse committenti non soggetti passivi d'imposta nello Stato *dove si utilizza il servizio*<sup>7</sup>.

Nei casi esaminati le trasposizioni nazionali italiana e svedese sono potenzialmente produttrici di doppia imposizione, risultato certamente non in linea con gli indirizzi di semplificazione e di armonizzazione<sup>8</sup> che la Commissione europea si era proposta con la Comunicazione COM(2003) 614<sup>9</sup>. La stessa relazione di accompagnamento alla Proposta di modifica<sup>10</sup> ha sottolineato come spesso il luogo della prestazione dei servizi sia determinato patologicamente in sede giudiziaria, una situazione che si è certamente acuita a seguito della globalizzazione e delle innovazioni tecnologiche, e a causa della natura di queste prestazioni.

Tabella - Schematizzazione della normativa per i servizi di comunicazione

Unione Europea	Svezia	Italia	Considerazioni comparate
----------------	--------	--------	--------------------------

7 Centore, P., op. cit., 2004, pag. 668.

8 Centore, P., op. cit., 2004, pag. 668.

9 COM (2003) 614 def., Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento Europeo e al Comitato economico e sociale europeo - Riesame e aggiornamento delle priorità nella strategia IVA; [EN] COM (2003) 614 final, Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee - Review and update of VAT strategy priorities; [SV] KOM (2003)614 slutlig, Meddelande från kommissionen till rådet, Europaparlamentet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén - Resultatuppföljning och uppdatering av prioriteringarna i strategin på mervärdesskatteområdet.

10 COM (2003) 822 def., Proposta di direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi. Punto 10; [EN] COM (2003) 822 final Proposal for a Council Directive amending Directive 77/388/EEC as regards the place of supply of services. "However, as a result of globalisation and advances in technology as well as the nature of these supplies (e.g., intangible, composite, etc.) the addition of new appropriately defined exceptions is difficult. It is often the case that the issue of the place of supply of services is one determined by the Courts."; [SV] KOM (2003)822 slutlig, Förslag till Rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster. "(...) Som en följd av globaliseringen och tekniska framsteg och på grund av tjänsternas natur (t.ex. tillhandahållande av immateriella tjänster eller av kombinerade tjänster) är det emellertid svårt att lägga till nya, väl definierade undantag. Ofta förekommer det att frågan om platsen för tillhandahållande av tjänster avgörs av domstolarna (...)":

Territorialità della prestazione dei servizi di comunicazione	Territorialità della prestazione dei servizi di comunicazione	Territorialità della prestazione dei servizi di comunicazione	
<b>Normativa di riferimento</b>  Art. 9, paragrafo 1, Art. 9, paragrafo 2 lett. e), Art.9, paragrafo 2 lett. f), Art. 9, paragrafo 3 e 4 della Sesta Direttiva	<b>Normativa di riferimento</b>  Cap.5,7,§1 ML, Cap. 5,7§2 ML, Cap. 5,7§3 ML, o Cap. 5,8§ ML,	<b>Normativa di riferimento</b>  Art. 7, 3 e 4 lett. d), e), f), f-bis), f-ter), f-quater) del Dpr n. 633/772	
<b>Prima ipotesi</b>  Committente soggetto passivo nazionale Prestatore UE o Extra Ue Criterio della sede del destinatario Applicazione del Principio di destinazione ed applicazione del meccanismo del reverse charge. Applicazione dell'art. 9,2 lett. e) della Sesta Direttiva La norma si applica indistintamente a tutti i servizi di comunicazione.	La normativa di riferimento è il Cap. 5, 7§1 del ML L'ipotesi viene espressamente prevista dalla norma nazionale. La previsione risulta strutturata in maniera identica rispetto alla normativa Comunitaria.	La normativa di riferimento è l'art. 7,4 lett. d) (committente italiano).  Ci sono alcuni elementi di disarmonia: 1) la lett. d) applicabile al caso in oggetto non si esprime chiaramente in termini di soggetto passivo, ma utilizza la terminologia soggetti domiciliati nel territorio stesso o ivi residenti 2) la normativa italiana si limita ad utilizzare le parole di domicilio e residenza o di stabile organizzazione, non utilizza invece la terminologia della Sesta Direttiva: sede o centro di attività stabile. La normativa nazionale introduce poi un altro	

		<p>elemento che non sussiste a livello comunitario: il criterio dell' utilizzo del servizio esteso a livello della CE.</p> <p>L'art. 9,paragrafo 3 della Sesta Direttiva si limita invece ad esprimere il concetto di utilizzo all'interno del paese.</p>	
<p><b>Conclusioni alla prima ipotesi</b></p>	<p>La normativa svedese è sul punto armonizzata con la disposizione comunitaria</p>	<p>La normativa italiana rivela deficit e problemi di armonizzazione su due fronti uno terminologico e l'altro contenutistico, in quanto la norma introduce il criterio dell'utilizzo ampliato a livello CE non presente nella norma comunitaria.</p>	<p>La norma italiana risulta essere andata al di là di quello che la disposizione comunitaria permette in quanto mentre quest'ultima menziona il requisito dell'utilizzo all'interno del paese, la norma italiana ha interpretato estensivamente tale requisito allargandolo a livello CE.</p> <p>E' proprio questa estensione che può generare il rischio di una doppia imposizione.</p>
<p><b>Seconda ipotesi</b>            Committente            Soggetto non passivo UE            Prestatore UE            Applicazione dell'art. 9,1 della Sesta Direttiva, principio di origine.            La norma si applica indistintamente a tutti i servizi di comunicazione.</p>	<p>L'ipotesi è espressamente regolamentata dal Cap. 5,7§3 del ML. La previsione risulta strutturata in maniera identica rispetto alla previsione comunitaria.</p>	<p>Non è prevista una specifica ipotesi normativa: si applicano in questo caso due norme: l'art. 7,3 stabilente il principio di origine e l'ar. 7,4 lett. e) stabilente il principio che qualora il prestatore nazionale presta un servizio ad un committente comunitario non soggetto passivo il servizio viene tassato in Italia. Per cui è valida anche</p>	

		<p>l'ipotesi opposta: prestatore UE committente non soggetto passivo nazionale, modificando in questo caso il luogo della prestazione rispetto a quanto previsto dall'art. 7,4 lett. e), la prestazione si considera prestata nello stato del prestatore Ue e non invece in Italia, verrà quindi applicato il principio di origine.</p>	
<p><b>Conclusioni alla seconda ipotesi</b></p>	<p>La norma svedese risulta sul punto armonizzata con quella comunitaria.</p>	<p>La critica che si può fare alla normativa italiana riguarda la mancata previsione di una norma positiva specifica per una ipotesi così importante, in quanto bisogna utilizzare due norme. Si potrebbe ipotizzare l'esistenza di una lacuna di diritto positivo, o meglio di una mancata armonizzazione positiva di una norma comunitaria. La quale sebbene esistente ed operante nell'ordinamento italiano sarebbe comunque celata e non di immediata applicazione. Si potrebbe inoltre aggiungere che la norma richiederebbe proprio una regolamentazione positiva espressa oltre che una chiarezza espositiva. Condizioni queste</p>	<p>Entrambe le norme sono armonizzate. La norma italiana però risulta di difficile interpretazione e non di immediata comprensione. La questione può risultare decisiva in quanto non si tratta di una transazione nazionale, ma bensì di una transazione dove sono presenti soggetti non nazionali. Proprio per questo motivo la norma richiederebbe una immediata lettura e comprensione.</p>

		non certo presenti nella norma italiana.	
<p><b>Terza ipotesi</b></p> <p>Prestatore ExtraUE soggetti non passivi che utilizzano il servizio all'interno del paese</p> <p>Per i servizi elencati dall' art.9,2 lett. e) della Sesta Direttiva, ad esclusione dei servizi prestati tramite mezzi elettronici, gli Stati membri possono applicare l'art. 9,3 ovvero considerare il luogo della prestazione situato al di fuori della Comunità come se fosse situato all'interno del paese, quando l'effettiva utilizzazione e l'effettivo impiego hanno luogo all'interno del paese.</p>	<p>La Svezia si è avvalsa della possibilità conferita a livello comunitario. La norma di riferimento è il Cap. 5,7§2 ML (prima parte della disposizione, la seconda parte della disposizione riguarda specificamente i servizi elettronici), con l'applicazione dei seguenti criteri territoriali: i servizi sono tutti quelli elencati nel cap. 5,7§ del ML (art. 9,2 lett. e) della Sesta Direttiva). Qualora il prestatore sia un soggetto extra-Ue e il servizio viene acquistato qui (in Svezia) da chi non è soggetto passivo ma è in Svezia un soggetto che è in Svezia stabilito, residente o domiciliato, il servizio si considera prestato in Svezia.</p>	<p>L'Italia si è avvalsa di questa possibilità conferita a livello comunitario. La norma di riferimento è l'art. 7,4 lett.f). Tale norma si applica ai servizi elencati nella lett. d) con l'esclusione di alcune ipotesi, per quanto qui interessa con esclusione espressa dei servizi di telecomunicazione e dei servizi prestati tramite mezzi elettronici. L'esclusione non riguarda però i servizi di radio-televisione. Nel caso quindi di committente extra Ue non soggetto passivo e prestatore extra Ue, il servizio viene considerato prestato in Italia se viene utilizzato in Italia.</p>	
<p><b>Conclusioni alla terza ipotesi</b></p>	<p>La norma svedese non risulta armonizzata con le disposizioni comunitarie in quanto la normativa comunitaria non</p>	<p>La norma italiana risulta armonizzata con la disposizione comunitaria.</p>	<p>In questo caso è la norma svedese che rivela deficit di armonizzazione e quindi può essere produttrice di doppie imposizioni.</p>



	<p>menziona come criterio territoriale la residenza, ma di converso l'effettiva utilizzazione ed impiego all'interno del paese (art.9,3 lett.b)). Il requisito della residenza è invece previsto dall'art.9,2 lett.f) per i servizi prestati tramite mezzi elettronici. Inoltre la norma svedese fa riferimento all'acquisto "qui", tale formulazione non risulta presente a livello comunitario. La norma svedese sul punto risulta chiaramente non allineata in quanto introduce criteri non previsti (residenza) ed anche utilizza una terminologia che devia il significato originario della disposizione comunitaria</p>		
<p><b>Quarta ipotesi</b></p> <p>Servizi prestati tramite mezzi elettronici</p> <p>Art. 9,2 lett. f) Committente non soggetto passivo residente, domiciliato in uno Stato membro Prestatore Extra Ue Si considerano prestati nello stato dove il destinatario che non è soggetto passivo è stabilito, domiciliato o abitualmente residente.</p>	<p>La norma di riferimento è il Cap. 5,7§ 2ML (seconda parte della disposizione). La norma svedese prevede che il presupposto territoriale si verifica in Svezia non solo se il servizio venga acquistato in Svezia, ma dovunque venga acquistato verrà considerato prestato</p>	<p>La norma di riferimento è l'art.7,4 f-ter). La norma italiana non menziona espressamente il criterio della residenza richiesto invece a livello comunitario. La norma nazionale si esprime con i seguenti termini "committente non soggetto passivo"</p>	

	in Svezia qualora il committente sia in Svezia residente, stabilito o domiciliato.	d'imposta nello Stato".	
<b>Conclusioni alla quarta ipotesi</b>	Sebbene la norma possa sembrare apparentemente non perfettamente armonizzata, è stata comunque ritenuta allineata con la direttiva in quanto è la stessa Direttiva che collega il verificarsi del presupposto impositivo con la residenza, domicilio, o luogo di stabilimento del committente non soggetto passivo d'imposta. Sul punto invece si deve rilevare la imperfetta formulazione della terminologia utilizzata servizi elettronici, anziché servizi prestati tramite mezzi elettronici.	La normativa italiana sul punto risulta lacunosa e con una formulazione imperfetta in quanto non menziona e non qualifica il presupposto della residenza richiesto a livello comunitario. Ingenerando confusioni nell'interprete che deve applicare la norma.	La lacunosa formulazione della normativa italiana ha indotto alcuni giuristi ad interpretare la norma come richiedente il requisito della residenza, mentre altri il requisito dell'utilizzo. La imperfetta formulazione può essere foriera di creare doppia imposizione o mancate tassazioni.
<b>Quinta ipotesi</b>  Servizi di telecomunicazione e di radio diffusione e televisione  Committente soggetto non passivo UE, Prestatore Extra-Ue Gli Stati sono obbligati ad applicare l'art.9, paragrafo 3 lett.b) a causa del rinvio effettuato dall'art. 9, paragrafo 4). Gli Stati devono	La normativa di riferimento è dal Cap. 5, 7§2 ML la quale considera tali servizi prestati in Svezia qualora vengano acquistati in Svezia "qui" da parte di un soggetto non passivo che è stabilito, domiciliato o abitualmente	La normativa di riferimento è l'art.7,4 f quater). La norma prevede che la prestazione si considera verificata in Italia qualora il servizio sia utilizzato in Italia.	

considerare il luogo della prestazione dei servizi situato al di fuori della Comunità come se fosse situato all'interno del paese, qualora l'effettivo utilizzo e impiego hanno luogo all'interno del paese.	residente in Svezia.		
<b>Conclusioni alla quinta ipotesi</b>	La normativa svedese sul punto non risulta allineata con la Direttiva, in quanto né l'art.9, paragrafo 3 lett. b) e neppure l'art.9, paragrafo 4 conferiscono il potere di considerare verificato il presupposto territoriale sulla base del criterio della residenza.	La normativa italiana risulta sul punto perfettamente allineata con il disposto comunitario.	La normativa italiana pure essendo allineata con il disposto comunitario rinvia però ad un concetto di utilizzo, la cui interpretazione è lasciata totalmente alla prassi interna ed alla giurisprudenza. Anche il concetto di committente non risulta di certa e definitiva interpretazione. La norma svedese invece ha sostituito il concetto di utilizzo con quello di residenza. Le due normative a confronto fanno emergere rischi di doppia imposizione.
<b>Sesta ipotesi</b>  Servizi di telecomunicazione radio-televisione Prestatore Extra-Ue a soggetto committente Extra UE Gli Stati membri possono applicare l'art. 9,3 lett.b) della Sesta Direttiva. La quale prevede come unico criterio territoriale quello dell'effettiva	La norma a cui fare riferimento è il Cap. 5, 7§ 1 paragrafo 3 ML il quale afferma che sebbene un soggetto non passivo non viva in Svezia, ma viva in un Paese Terzo o in un altro Stato membro, viene comunque considerato utilizzare il servizio telecomunicazione e	In Italia la normativa di riferimento risulta essere l'art.7,4 lett.f-bis) la quale si indirizza però esclusivamente ai servizi di telecomunicazione Tali servizi si considerano prestati in Italia qualora vengono ivi utilizzati.Tale norma prevede infatti che tali servizi si	

utilizzazione ed effettivo impiego all'interno del paese	radiodiffusione e televisione all'interno della Svezia attraverso una presunzione legale di utilizzo (tillgodogöra) qualora tale servizio venga prestato in Svezia attraverso una connessione stabile net "qui".	considerano effettuati nel territorio dello Stato se in partenza dallo stesso.	
<b>Conclusioni alla sesta ipotesi</b>	La norma svedese ha introdotto una presunzione legale di utilizzo	Anche la norma italiana ha introdotto una presunzione legale di utilizzo, la quale risulta inversa rispetto alla previsione svedese. Le due norme italiana e svedese mostrano rischi di doppia imposizione.	

## **DISCIPLINA COMUNITARIA DELLE ALIQUOTE APPLICABILI AI SERVIZI DI COMUNICAZIONE**

La tematica delle aliquote IVA è una delle problematiche più complesse in ambito comunitario, anche a causa dell'ampia autonomia lasciata agli Stati membri in questo settore, che è fonte di frammentazione del mercato interno<sup>1</sup> anche nel settore dei servizi di comunicazione. Autorevole dottrina ha delineato così la situazione in materia di aliquote IVA in relazione alle problematiche del commercio elettronico.

*“L'attuale grado di disarmonia resta legato a scelte interne che privilegiano interessi economici e di mercato nazionali (...). Non è necessario quindi ricorrere ad un'analisi complessa per valutare l'effetto distorsivo provocato dalla disarmonia delle aliquote in un'imposta come l'IVA, che si caratterizza per la diretta incidenza sui consumi(...). La distorsione può essere aggravata anche dalla piena affermazione del commercio elettronico. Il particolare regime che permette di considerare servizi quelli che potrebbero essere beni dematerializzati accentua la differenza delle aliquote per i beni librari, musicali e video adottati dagli Stati membri. Le differenze saranno tanto più evidenti quanto più varieranno le scelte degli Stati membri – dall'aliquota zero a quella superridotta a quella ridotta – a fronte invece dell'aliquota per i servizi che corrisponde tradizionalmente a quella ordinaria (...)”<sup>2</sup>.*

L'art. 12 della Sesta Direttiva disciplina le aliquote IVA prevedendo che l'aliquota standard non debba essere inferiore al 15%<sup>3</sup>, ma disponendo<sup>4</sup> anche

---

1 COM (1985) 310 final, Commission of the European Communities, 14 June 1985, parte III, pag. 50.

2 AA. VV., Lo Stato della Fiscalità nell'Unione Europea, L'Esperienza e l'Efficacia dell'Armonizzazione, Alma Mater Studiorum Università di Bologna, Coordinamento di Di Pietro, A., Ibidem pag. 373 e 374.

3 Vedasi in tal senso l'art. 12, paragrafo 3 lettera a) della Sesta Direttiva, il quale stabilisce che: “L'aliquota normale dell'imposta sul valore aggiunto è fissata da ciascuno Stato membro in una percentuale della base imponibile che è identica per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi. A decorrere dal 1 gennaio 2001 e fino al 31 dicembre 2005 tale percentuale non può essere inferiore al 15%”. [EN] “The standard rate of value added tax shall be fixed by each Member State as a percentage of the taxable amount and shall be the same for the supply of goods and for the supply of services. From 1 January 2001 to 31 December 2005, this percentage may not be less than 15%”; [SV] “Grundskattesatsen för mervärdeskatt skall fastställas av varje medlemsstat som en viss procentsats av beskattningsunderlaget och skall vara densamma för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster. Från och med den 1 januari 2001 till och med den 31 december 2005 får denna procentsats inte vara lägre än 15%”.

4 Vedasi sempre in tal senso l'art. 12, paragrafo 3 lettera a) penultima parte della Sesta Direttiva, il quale stabilisce che: “Gli Stati membri possono anche applicare una o due aliquote ridotte. Le aliquote sono fissate in una percentuale della base

che gli Stati Membri possono applicare una o più aliquote ridotte per i beni e i servizi di cui all'Allegato H<sup>5</sup>. La Direttiva 2002/38/CE ha apportato modifiche all'art. 12, prevedendo l'inapplicabilità dell'aliquota ridotta di cui al comma 3<sup>6</sup> ai servizi prestati tramite mezzi elettronici<sup>7</sup>.

La decisione che si rinviene in sede di Direttiva non è mutata rispetto alla scelta che era stata già fatta in precedenza in sede di lavori preparatori; nella COM (2000) 349 def.<sup>8</sup> si può leggere:

*“Si ritiene opportuno fare chiarezza sul tasso d'imposizione applicato ai servizi prestati attraverso mezzi elettronici, che in linea di massima sarà la normale aliquota IVA”<sup>9</sup>.*

La scelta operata dal legislatore comunitario in merito all'applicazione dell'aliquota normale ai servizi elettronici è comunque oggetto di continua attenzione e monitoraggio da parte della Commissione, la quale nella Comunicazione COM (2000) 348 def.<sup>10</sup> ha affermato come sul tema si debba procedere

*“(...) ad una revisione e ad una razionalizzazione delle regole e delle esenzioni applicabili nella definizione delle aliquote ridotte di IVA. (...) Particolare attenzione sarà dedicata alla questione delle aliquote applicabili ai prodotti virtuali rispetto ai prodotti tradizionali”<sup>11</sup>.*

---

imponibile che non può essere inferiore al 5 % e sono applicate unicamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi delle categorie di cui all'allegato H (...). [EN] “Member States may also apply either one or two reduced rates. These rates shall be fixed as a percentage of the taxable amount, which may not be less than 5 %, and shall apply only to supplies of the categories of goods and services specified in Annex H”; [SV] “Medlemsstaterna får dessutom tillämpa en eller två reducerade skattesatser. Dessa skall fastställas som en procentsats av beskattningsunderlaget, vilken inte får vara lägre än 5 %, och de skall endast tillämpas på tillhandahållande av sådana varor och tjänster som anges ibi laga H”.

5 Vedasi in tal senso l'Allegato H della Sesta Direttiva.

6 Stabilente la possibilità di applicazione di una o due aliquote ridotte.

7 Art. 12, 3 paragrafo, ultimo capoverso. [EN] “The third subparagraph shall not apply to the services referred to in the last indent of Article 9(2)(e)”; [SV] “Tredje stycket skall inte tillämpas på de tjänster som avses i sista strecksatsen i art. 9.2 e.”

8 COM (2000) 349 def., cit.

9 COM (2000) 349 def., cit., pag. 24, nono considerando. [EN] “It appears appropriate to ensure certainty on the rate of taxation to be applied to the services supplied by electronic means, which will be in principle the normal VAT rate”; [SV] “Det framstår som lämpligt att sörja för att det inte behöver råda någon tvekan hos aktörerna om vilken skattesats som är tillämplig på de tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg, och denna skattesats bör i princip utgöras av den normala mervärdesskattesatsen”.

10 COM (2000) 348 def., Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo - Strategia volta a migliorare il funzionamento del regime IVA nel mercato interno. [EN] COM (2000) 348 final, Communication from the Commission to the Council and the European Parliament - A strategy to improve the operation of the VAT system within the context of the internal market; [SV] KOM (2000)348 slutlig, Meddelande från kommissionen till rådet och Europaparlamentet - Strategi för förbättring av mervärdesskattesystemets funktion inom ramen för den inre marknaden.

11 COM (2000) 348 def., cit., par. 2.10, pag.14. [EN] A review and rationalisation of the rules and derogations applying to the

Le Categorie 6<sup>12</sup> e 7<sup>13</sup> dell'Allegato H hanno un impatto ed una incidenza diretta sui servizi di comunicazione, in particolare sui servizi prestati tramite mezzi elettronici e sui servizi di televisione. La Categoria 6 riguarda la possibilità di applicare l'aliquota ridotta alla cessione di libri, quotidiani e periodici: l'ulteriore capoverso inserito dalla Direttiva 2002/38/CE all'articolo 12, paragrafo 3, lettera a) ha però escluso la possibilità di applicare l'aliquota ridotta a quegli stessi libri, quotidiani e periodici qualora prelevati online. La relativa specificazione ed esclusione operata dalla Direttiva 2002/38/CE si è resa necessaria per tre ordini di ragioni:

- ◆ il paragrafo 3 si rivolge sia ai beni che ai servizi e poteva quindi essere applicato anche alle prestazioni di prodotti editoriali online;
- ◆ in maniera analoga, l'Allegato H non contiene alcuna esclusione della categoria dei servizi, menzionandoli anzi espressamente. Da qui la sussistenza di una teoretica applicabilità anche ai servizi editoriali;
- ◆ la categoria 6 non prevede alcuna espressa e specifica condizione che leghi applicazione dell'aliquota ridotta e modalità cartacea del prodotto editoriale.

Si potrebbe obiettare che la scelta operata dal legislatore comunitario di legare l'applicazione dell'aliquota ridotta alla modalità con cui viene effettuata una prestazione non trovi rispondenza nella giurisprudenza della Corte di Giustizia, ma la contraddizione è apparente.

---

definition of reduced VAT rates should be considered in the medium term (...) Particular attention will be paid to the rates applying to virtual products compared with traditional products and the use of reduced VAT rates in Community policies; [SV] En ändring och en rationalisering av de regler och undantag som tillämpas vid fastställande av reducerade mervärdesskattesatser bör övervägas på medellång sikt (...) Frågan om vilka satser som skall gälla för virtuella produkter i förhållande till traditionella produkter, liksom frågan om tillämpningen av reducerade mervärdesskattesatser som ett led i förverkligandet av gemenskapspolitiken på olika områden.

- 12 Categoria 6 relativa a Fornitura di libri, inclusi quelli in locazione nelle biblioteche (compresi gli stampati, i foglietti illustrativi ed altro materiale stampato analogo, libri da disegno o libri da colorare per bambini, musica stampata o manoscritta, mappe e altre carte idrografiche o altri), giornali e periodici, diversi dal materiale interamente od essenzialmente destinato alla pubblicità. [EN] Supply, including on loan by libraries, of books (including brochures, leaflets and similar printed matter, children's picture, drawing or colouring books, music printed or in manuscript, maps and hydrographic or similar charts), newspapers and periodicals, other than material wholly or substantially devoted to advertising matter; [SV] Tillhandahållande, inklusive lån från bibliotek, av böcker (inbegripet broschyrer, cirkulär och liknande trycksaker, bilder-, tecknings- och målarböcker för barn, noter i tryck eller manuskript, sjökort och hydrografiska eller liknande diagram), dagstidningar och tidskrifter förutom sådana som helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam.
- 13 Nella parte riguardante la Ricezione di servizi radiotelevisivi. [EN] Reception of broadcasting services [SV] Mottagning av radio- och TV-sändningar.

La Corte di Giustizia nella Causa C-2/95<sup>14</sup> (*Sparekassernes Datacenter (SDC) contro Skatteministerie*) pare esporre un principio che contraddice la scelta comunitaria, affermando che la modalità, elettronica o analogica, in cui un servizio è reso non va ad incidere sull'applicabilità dell'aliquota zero.

*“Although the method of delivery was of no VAT importance in terms of Annex H for this case, the manner in which the electronic service was delivered should not be confused with the download of electronic publications. The fundamental difference lies in the fact that the data handling company performed its services only after banks send their data. The data handling company processed the bank’s data, and thus the service, and transmitted the processed data back to the bank. Therefore what amounted to a service was not the transmittal of data from supplier to customer but the processing, and only the processing, inside the computers of the Sparekassernes Datacenter. The service was exclusively performed in the location of the data handling company and did not include the data transfer from and to the bank’s servers”*

ovvero

*“A tale proposito occorre rilevare che la maniera concreta di effettuazione del servizio, elettronica, automatica o manuale, non ha nessuna incidenza sull'applicazione dell'esenzione. Le disposizioni di cui trattasi non pongono infatti nessuna distinzione al riguardo. Pertanto, la mera circostanza che un servizio sia interamente effettuato mediante strumenti elettronici non osta, di per sé, all'applicazione dell'esenzione a detto servizio. Viceversa, un servizio che comprenda solo l'assistenza tecnica ed elettronica a colui il quale effettua le funzioni essenziali e specifiche per le operazioni oggetto dell'art. 13, parte B, lett. d), punti 3 e 5, non soddisfa i presupposti per l'esenzione. Questa*

---

<sup>14</sup> Sentenza della Corte del 5 giugno 1997. *Sparekassernes Datacenter (SDC) contro Skatteministeriet*. Causa C-2/95. Raccolta della giurisprudenza 1997 pagina I-3017. [EN] Judgment of the Court of 5 June 1997. *Sparekassernes Datacenter (SDC) v Skatteministeriet*. Case C-2/95. European Court reports 1997 Page I-3017; [SV] Domstolens dom den 5 juni 1997. *Sparekassernes Datacenter (SDC) mot Skatteministeriet*. Mål C-2/95. Rättsfallssamling 1997 s. I-3017



*conclusione discende tuttavia dalla natura del servizio e non dalle modalità di effettuazione del medesimo”<sup>15</sup>.*

Attualmente il tema dell'aliquota IVA applicabile con particolare riguardo ai prodotti editoriali è stato segnalato dalla Commissione europea nella Comunicazione COM (2006) 210 def.<sup>16</sup>, la quale ha rilevato come la transizione dai mezzi di comunicazione tradizionali a quelli digitali, soprattutto nel campo dell'editoria, stia producendo effetti significativi e a lungo termine<sup>17</sup>. La Commissione rileva come il settore abbia

*“(...) beneficiato di aliquote IVA ridotte in base alle disposizioni sul materiale stampato di cui all'allegato H della sesta direttiva. Gli effetti positivi di questa misura sono ampiamente apprezzati e considerati in genere come un contributo sostenibile a obiettivi più generali di politica pubblica. Nella fase preparatoria della direttiva del 2002 è emersa spesso la questione se si potessero applicare misure equivalenti alle pubblicazioni on-line, a motivo della neutralità dei vari canali di distribuzione. Tuttavia, la natura stessa del passaggio alla digitalizzazione presenta vari impedimenti. Le pubblicazioni elettroniche aprono la porta ad una gamma di funzionalità che allontanano sempre di più il servizio dalla stampa tradizionale e lo collocano piuttosto nel ramo principale della comunicazione e distribuzione elettronica generale. Sarebbe vano cercare di identificare e isolare, ai fini di un trattamento fiscale*

---

15 Vedasi il punto 37 della motivazione della sentenza. [EN] “It must be stated in regard to this point that the specific manner in which the service is performed, electronically, automatically or manually, does not affect the application of the exemption. The provisions in question make no distinction in this regard. Accordingly, the mere fact that a service is performed entirely by electronic means does not in itself prevent the exemption from applying to that service. If, on the other hand, the service entails only technical and electronic assistance to the person performing the essential, specific functions for the transactions covered by points 3 and 5 of Article 13B(d), it does not fulfil the conditions for exemption. That conclusion follows, however, from the nature of the service and not from the way in which it is performed”; [SV] “Det skall i detta avseende konstateras att det konkreta sätt på vilket tjänsten utförs, elektroniskt, automatiskt eller manuellt, inte påverkar tillämpningen av undantaget från skatteplikt. Bestämmelserna i fråga innehåller nämligen inte någon åtskillnad i detta avseende. Den omständigheten att en tjänst utförs helt på elektronisk väg förhindrar följaktligen inte i sig att undantaget från skatteplikt tillämpas på denna tjänst. Om tjänsten däremot endast innefattar teknisk och elektronisk hjälp till den som utför de väsentliga och specifika åtgärderna vid de verksamheter som avses i artikel 13 B. d punkterna 3 och 5, uppfyller tjänsten inte villkoren för undantag från skatteplikt. Denna slutsats följer emellertid av tjänstens art och inte av det sätt på vilket den utförs”.

16 COM(2006) 210 def., cit.

17 COM(2006) 210 def., cit., pag. 15. [EN] “There has, as already said, been expansion in the commercial activities covered by the Directive. In some cases this has been via organic growth where new applications are readily accepted by the market. In others it has come via transition from traditional to digital media. For the publishing industries, the effects are likely to both significant and long term”; [SV] “Den kommersiella verksamhet som omfattas av direktivet har, såsom redan framhållits, vuxit. I vissa fall har det varit en organisk tillväxt där nya tillämpningar snabbt har accepterats av marknaden. I andra fall har tillväxten skett via en övergång från traditionella till digitala medier. För de branscher som sysslar med utgivning av olika slag är konsekvenserna troligtvis både stora och långsiktiga”.

*speciale, una categoria di contenuto on-line con una equivalenza diretta con il materiale stampato. La digitalizzazione va avanti e l'industria sta vivendo un periodo di transizione. I lettori di giornali continuano a scemare e persino gli introiti pubblicitari restano stazionari, mentre le risorse on-line aumentano. I contenuti dei libri si possono facilmente (almeno sul piano tecnico) e ampiamente digitalizzare. I consumatori hanno sempre di più a che fare con contenuti in formato digitale creati pensando esclusivamente alla distribuzione on-line. L'iniziativa della Commissione sulle librerie digitali riconosce la realtà di questo processo nonché la necessità di affrontare le sfide che si pongono riguardo alla conservazione del patrimonio culturale europeo e della conoscenza scientifica. Appare difficile immaginare in che modo possano essere proficuamente applicate misure fiscali in questo caso. La disposizione relativa all'aliquota ridotta contenuta nell'allegato H della sesta direttiva non è direttamente trasferibile in un contesto digitale. D'altra parte, il processo di digitalizzazione non mette in alcun modo in questione il mantenimento di un'aliquota IVA ridotta per il materiale stampato. La situazione concreta porta però ad incrementare l'IVA non recuperabile pagata da istituzioni quali università e biblioteche. La Commissione è ben consapevole del problema, ma ritiene che questa non sia la sede per affrontarlo (...)"<sup>18</sup>.*

---

18 COM(2006) 210 def. cit., pag. 15, 16. [EN] "This industry has benefited from the reduced VAT rate provisions in Annex H of the Sixth Directive for printed material. The benefits of this measure are widely appreciated and generally seen as a sustainable contribution to wider public policy objectives. When the 2002 Directive was debated, the issue frequently arose as to whether some equivalent measure could apply to on-line publishing on grounds of neutrality between different channels of distribution. However the very nature of the shift towards digitalisation would present numerous impediments. Electronic publication opens the door to range of functionalities which give a service increasingly removed from traditional printing and rather in the mainstream of general electronic communication and distribution. It would be futile to try to identify and isolate, for special tax treatment, a category of on-line content with a direct equivalence to printed material. Digitalisation is going to continue and the industry faces a period of transition. Newspaper readership continues to decline and even advertising revenue stagnates as on-line resources develop. The contents of books are easily (at least technically) and widely digitised. Consumers increasingly look to digital content created only with on-line distribution in mind. The Commission's digital libraries initiative recognises the reality of this process and the need to address the challenges for Europe's cultural heritage and store of scientific knowledge. It seems difficult to envisage a way in which fiscal measures might be usefully deployed here. The reduced rate facility in Annex H is not readily transposable to the digital environment. There is however nothing in the move towards digitalisation that questions the continuance of a reduced VAT for printed material. Nevertheless, the reality increases non-recoverable VAT borne by institutions such as universities and libraries. Whilst aware of the issue, the Commission considers that this is not the place to address it (...)" [SV] "Denna industri har gynnats av bestämmelserna om reducerad mervärdesskattesats för trycksaker i bilaga H till det sjätte direktivet. Fördelarna med denna åtgärd är allmänt erkända och den ses allmänt som ett bärkraftigt bidrag till bredare allmänpolitiska mål. När det pågick en debatt om 2002 års direktiv tog man ofta upp frågan om någon liknande åtgärd kunde tillämpas på webbpublicering, med hänsyn till behovet av neutralitet mellan olika distributionskanaler. Själva karaktären hos övergången till digitalisering skulle dock medföra talrika svårigheter. Elektronisk publicering bereder väg för en rad funktionaliteter som resulterar i en tjänst som skiljer sig allt mer från traditionell

Anche la Categoria 7 dell'Allegato H riguardante la ricezione dei servizi radiotelevisivi, incide sui servizi di comunicazione per la parte che prevede la possibilità di applicare l'aliquota ridotta. Questa previsione deve però essere letta comparativamente: leggendo infatti il Documento DOC/ 2108 /2007 – EN della Commissione europea, *VAT Rates Applied in the Member States of the European Community*<sup>19</sup>, si può leggere come emerge a livello comunitario una situazione decisamente diversificata per tali tipologie di servizi, con paesi che esentano, paesi che classificano l'operazione come fuori dallo scopo dell'IVA, paesi che applicano l'aliquota del 25%. Giusto a titolo d'esempio, esaminiamo il pagamento del canone televisivo: in Svezia e nel Regno Unito è prevista l'esenzione; a Malta è operazione classificata come fuori dagli scopi dell'IVA; in Italia e Francia è prevista l'applicazione dell'aliquota ridotta, rispettivamente del 4% e del 2,1%; la Danimarca applica l'aliquota normale del 25%.

Il discorso diventa ancora più complesso se ci si sposta su tipologie di servizi come Pay-TV e cable-TV: oltre a grosse divergenze nell'applicazione delle aliquote, si aggiunge il problema della dislocazione e delocalizzazione del servizio dal territorio e dallo Stato membro, per cui gli operatori possono competere fiscalmente tra di loro. Anche qui la forbice è piuttosto ampia<sup>20</sup>: La Repubblica di Slovacchia applica, in alcuni casi, l'esenzione; Francia, Repubblica Ceca ed Italia applicano l'aliquota ridotta rispettivamente del 5,5%, 5%<sup>21</sup>, 10%; Spagna e Lussemburgo applicano l'aliquota normale rispettivamente del 16% e del 15%; Danimarca e Svezia applicano l'aliquota normale del 25%.

Interessante notare che anche per quanto riguarda i servizi di telecomunicazione veri e propri come telefonia, fax, telefax, la situazione risulti variamente composta: Spagna, Lussemburgo e Cipro applicano l'aliquota ordinaria rispettivamente del 16%, del 15% e del 15%; Svezia e Danimarca

---

tryckning och som ligger nästan i mittfåran för allmän elektronisk kommunikation och distribution. Det vore meningslöst att försöka spåra och särskilja en kategori webbinnehåll som utgör en direkt motsvarighet till trycksaken, i syfte att särbehandla i skattehänseende. Digitaliseringen kommer att fortsätta och industrin står inför en övergångsperiod. Tidningsläsningen fortsätter att sjunka och även annonsintäkterna stagnerar allt eftersom resurser på nätet växer fram. Innehållet i böcker kan lätt (åtminstone tekniskt sett) digitaliseras i stor skala. Konsumenterna söker sig allt mer till digitalt innehåll som skapats enbart för onlinedistribution. Inom kommissionens initiativ för digitala bibliotek erkänner man realiteten hos denna process och behovet av att ta itu med utmaningarna för Europas kulturarv och vetenskapliga samlingar och kunskande. Det är svårt att föreställa sig hur skatteåtgärder skulle kunna tillämpas här på ett meningsfullt sätt. Möjligheten till reducerad mervärdesskattesats enligt bilaga H kan inte enkelt överföras till den digitala miljön. Det finns emellertid inget i övergången till digitalisering som gör att en fortsatt tillämpning av en reducerad mervärdesskattesats för trycksaker måste ifrågasättas. I praktiken ökar dock den mervärdesskatt som institutioner som universitet och bibliotek inte kan få tillbaka. Kommissionen är medveten om problemet, men anser att detta inte är rätt forum för att lösa”.

19 DOC/ 2108 /2007 – EN della Commissione Europea, *Vat rates applied in the Member States of the European Community*, Situation at 1st January 2007. Documento disponibile all'indirizzo [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf)

20 DOC/ 2108 /2007 – EN della Commissione Europea, *Vat rates applied in the Member States of the European Community*, Situation at 1st January 2007. Disponibile all'indirizzo [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf).

21 Applica l'esenzione ai servizi di radiodiffusione e radio televisione, con esclusione di quelli che hanno natura commerciale.

applicano l'aliquota ordinaria del 25%; l'Italia applica l'aliquota ordinaria del 20%.

Per quanto riguarda i servizi prestati tramite mezzi elettronici, per i quali come si è visto la Direttiva 2002/38/CE ha previsto l'applicazione dell'aliquota ordinaria, si devono fare due ordini di considerazioni:

- ♦ in primis, l'identificazione stessa del servizio prestato tramite mezzi elettronici: la problematica non è ancora completamente risolta nei contesti nazionali<sup>22</sup> italiano e svedese e, probabilmente, in diversi altri paesi dell'Unione. Una scorretta classificazione del servizio prestato tramite mezzi elettronici può portare ad una indebita applicazione dell'aliquota ridotta;
- ♦ secondariamente, si pone un ulteriore problema legato ai differenti livelli di aliquote ordinarie all'interno degli stati membri: si va da punte massime del 25% per Svezia e Danimarca a punte minime del 15% per le isole Azzorre, Madeira, Cipro, Lussemburgo e ad un interessante 16% per la Spagna.

Sebbene la Direttiva 2002/38/CE obblighi gli operatori non comunitari che prestano servizi a consumatori UE che non rivestono la qualifica di soggetti passivi ad applicare comunque l'aliquota del paese del consumatore, nella pratica tale disposizione viene elusa<sup>23</sup> in quanto

*“In practice, non-EU companies will most likely incorporate a subsidiary in the EU to render such services, in order to charge only one VAT rate to all their EU customers”.*

Le aliquote IVA applicata a Madeira, quella ordinaria del 15% (fino a poco tempo fa del 13%) e quella ridotta tra il 4% e l'8%, si colloca decisamente tra le più basse d'Europa e presentano l'ulteriore vantaggio di avere portata generale e di poter essere applicate senza alcun tipo di limitazione<sup>24</sup>. La situazione fiscale particolarmente vantaggiosa, che vede applicare a tutte le prestazioni di servizio un'aliquota del 15% a tutti i consumatori comunitari non soggetti passivi, ha

---

<sup>22</sup> In questa ricerca è stata analizzata la situazione della Svezia e dell'Italia.

<sup>23</sup> Brás F., Dewerbe P., Borges R., The Madeira Free Zone and its standpoint within the European Union, in EC Tax Review, 3, 2004, pag. 133.

<sup>24</sup> Portuguese Accession Treaty to the European Economic Community (Addenda 4 Annex II, V, 2) and in the Sixth VAT Directive (Art. 12, no. 6).

trovato un immediato interesse tra *internet service providers*, aziende di e-commerce e compagnie di telecomunicazione<sup>25</sup>.

Questi aspetti non sono sfuggiti alla Commissione<sup>26</sup>, la quale è consapevole

*“(...) che le differenze sempre più evidenti tra le aliquote normali applicate dagli Stati membri comportino squilibri strutturali nell'Unione europea e distorsioni di concorrenza in alcuni settori di attività è stato garantito che fino al 31 dicembre 2005 l'aliquota normale non potrà essere inferiore al 15% (...)”<sup>27</sup>.*

Di conseguenza quindi la Commissione ritiene necessario<sup>28</sup>

*“(...) garantire che l'applicazione di aliquote diverse non provochi distorsioni di concorrenza: a tal fine, si propone che gli Stati membri siano tenuti, su richiesta della Commissione, a comunicarle le informazioni necessarie a consentirle di verificare l'effettivo rispetto di tale condizione (...)”<sup>29</sup>.*

Inoltre si rileva che

---

25 Bräs F., Dewerbe P., Borges R., op. cit., 2004, pag. 133.

26 COM (2003) 614 def., Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento Europeo e al Comitato economico e sociale europeo - Riesame e aggiornamento delle priorità nella strategia IVA. [EN] COM (2003) 614 final, Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee - Review and update of VAT strategy priorities; [SV] KOM (2003) 614 slutlig, Meddelande från kommissionen till rådet, Europaparlamentet och Europeiska ekonomiska och sociala Kommittén - Resultatuppföljning och uppdatering av prioriteringarna i strategin på mervärdesskatteområdet.

27 COM (2003) 614 def., cit., par. 2.2 pag. 6. [EN] “To avoid growing differences between the standard rates applied by Member States leading to structural imbalances in the EU and distortions of competition in some sectors, it has been agreed that, until 31 December 2005, the standard rate must not be below 15%”; [SV] “För att undvika att växande skillnader mellan medlemsstaternas normalskattesatser leder till strukturella obalanser i Europeiska unionen och till snedvridning av konkurrensen inom vissa verksamhetssektorer har det bestämts att normalskattesatsen fram till och med den 31 december 2005 inte får vara lägre än 15 %”.

28 COM (2003) 397 def., Proposta di direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda le aliquote ridotte dell'imposta sul valore aggiunto. [EN] COM (2003) 397 final, Proposal for a Council Directive amending Directive 77/388/EEC as regards reduced rates of value added tax; [SV] KOM (2003) 397 slutlig. Förslag till Rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG med avseende på reducerade mervärdesskattesatser.

29 COM (2003) 397 def., cit., par. 6.1, pag. 18. [EN] “Nevertheless, it is essential to ensure that the application of different rates does not lead to distortion of competition. It is therefore proposed that Member States be obliged to provide the Commission, at its request, with the necessary information to check whether that condition has indeed been met”; [SV] “Tillämpningen av olika skattesatser får dock inte leda till snedvridning av konkurrensen. I detta syfte föreslås att medlemsstaterna skall vara skyldiga att på kommissionens begäran överlämna de uppgifter som krävs för att kommissionen skall kunna kontrollera att detta villkor är uppfyllt”.

*“(...) taluni Stati membri sono stati autorizzati ad applicare in determinati territori, in considerazione della loro particolare situazione geografica (insularità, lontananza), aliquote inferiori a quelle da essi normalmente applicate. Tali disposizioni hanno un senso soltanto se sono rigorosamente limitate al mercato locale. La Commissione propone di razionalizzarle, al fine di definire una chiara base giuridica per ciascuna di queste deroghe e di restringere il loro campo di applicazione ai beni e servizi consumati nei territori in questione (...)”<sup>30</sup>.*

La situazione attuale mostra evidenti storture, in quanto

*“(...) l'esperienza recente dimostra che con le deroghe attuali possono verificarsi degli abusi: si è ad esempio constatato che imprese operanti nel settore del commercio elettronico o delle telecomunicazioni si trasferiscono nelle Azzorre o a Madeira in modo da poter applicare, ai beni e servizi che esse forniscono a consumatori finali in tutta la Comunità, le aliquote inferiori applicabili in tali isole. Occorre porre fine al più presto a tali pratiche le quali snaturano queste deroghe, che sono state concesse unicamente per consentire agli Stati membri interessati di tener conto della posizione remota e della situazione geografica particolare delle regioni in questione (...)”<sup>31</sup>.*

Quindi è necessario

---

30 COM (2003) 397 def. (cit.) par. 5.2.3. pag. 17. [EN] “The Commission proposes to rationalise them in order to define a clear legal basis for each of the derogations and to restrict their scope to goods and services consumed in these territories”; [SV] “Kommissionen föreslår att de rationaliseras på så sätt att en tydlig rättslig grund fastställs för var och en av avvikelserna och att tillämpningsområdet för dem begränsas till varor och tjänster som konsumeras i dessa områden”.

31 COM (2003) 397 def., cit., pagg. 30 e 31. par. 6.2.1 pag. 20. [EN] “Recent experience has shown that the current derogations can give rise to abuse: for example, there have been cases of businesses in the e-commerce and telecommunications sectors moving to the Azores and Madeira in order to apply the lower rates applicable there to services they supply to final consumers throughout the Community. Steps must be taken to put a swift end to such practices as they are a misuse of the derogations which were granted solely to allow the Member States concerned to take account of the remoteness and special geographical situation of those regions”; [SV] “Det har nämligen framkommit under senare tid att de nuvarande avvikelserna kan missbrukas: det har konstaterats att företag som är verksamma inom elektronisk handel eller på telekommunikationsområdet förflyttar sig till Azorerna eller Madeira för att på varor och tjänster som de tillhandahåller slutkonsumenter i hela gemenskapen kunna tillämpa de lägre skattesatserna på dessa öar. Denna praxis är inte förenlig med avvikelsernas syfte - dessa beviljades enkom för att de berörda medlemsstaterna skulle ha möjlighet att beakta dessa områdens särskilda geografiska läge - och bör därför snarast upphöra”.

*“(...) razionalizzare l'insieme delle deroghe specifiche concesse a taluni Stati membri per ragioni di carattere geografico, prevedendo regole comuni per tutti”<sup>32</sup>.*

Con una nota:

*“The Portuguese Commissioner has dissented to this proposal, and the Portuguese Government, to our knowledge, is rejecting this qualification of abuse and is going to oppose the Commission proposals”<sup>33</sup>.*

Infine, la Commissione ritiene che l'esenzione per le attività degli enti pubblici di radiotelevisione diversi da quelli aventi carattere commerciale, contemplata dall'articolo 13, parte A, punto 1, lettera q), debba rimanere invariata<sup>34</sup>.

### ***L'ALiquota per i servizi di televisione***

Il discorso risulta parzialmente differente per quello che riguarda la Categoria 7 dell'allegato H, nella parte relativa alla previsione dell'aliquota ridotta per i servizi televisivi ed alla esclusione di tale previsione per i servizi per via elettronica<sup>35</sup>.

La Commissione ritiene che questo trattamento fiscale differenziato rischi di creare un potenziale problema di distorsione della concorrenza, tenuto conto della probabilità di una crescente distribuzione di programmi radio/TV via Internet e, viceversa, della distribuzione di servizi Internet attraverso la televisione<sup>36</sup>. Il mantenimento della facoltà di applicare un'aliquota ridotta

---

32 COM (2003) 397 def., cit., par. 6.1 pag. 19. [EN] “It is proposed to rationalise all the specific exemptions granted to certain Member States on geographical grounds by laying down rules common to all of them”; [SV] “En rationalisering föreslås beträffande alla de specifika avvikelser som vissa medlemsstater beviljats av geografiska skäl, på så sätt att det fastställs gemensamma regler för alla”.

33 Bräs F., Dewerbe P., Borges R., op. cit., 2004.

34 COM (2003) 397 def., cit., par. 6.4.4, pag. 27. [EN] Article 13(A)(1)(q) currently exempts activities of public radio and television bodies other than those of a commercial nature. That exemption is not changed by this proposed Directive; [SV] Enligt artikel 13 A 1 q omfattas verksamheter av icke kommersiella offentliga radiooch televisionsorgan av undantag. Detta undantag ändras inte inom ramen för detta direktivförslag.

35 Esclusione operata dall'art. 12, paragrafo 3, ultimo capoverso della Sesta Direttiva.

36 COM (2003) 397 def., cit., par. 6.4.4, pag. 27. [EN] “Maintaining the reduced rate for radio and television broadcasting services while it is not authorised for services supplied by electronic means has been very carefully examined by the Commission as it is likely to result in a problem of distortion of competition, in view of the prospect of increasing distribution of TV/radio programmes via the Internet and, vice versa, of Internet services via television”; [SV] “En reducerad skattesats får alltså tillämpas på tjänster som avser radio- och televisionssändningar, men inte för tillhandahållande av tjänster på elektronisk väg, vilket kommissionen granskat mycket noggrant eftersom detta riskerar att ge upphov till ett eventuellt problem med snedvridning av konkurrensen, mot bakgrund av möjligheten till en växande distribution av radio- och TV-program via

rischierrebbe di portare, all'interno di uno stesso paese, ad una tassazione diversa dello stesso servizio a seconda del modo di trasmissione e di provocare notevoli differenze di tassazione tra gli Stati membri. Tali distorsioni potrebbero in particolare verificarsi su segmenti che registrano un rapido sviluppo e nei quali si osserva un'accesa concorrenza basata sui prezzi, come ad esempio nel caso della banda larga per l'accesso ad Internet, per la quale vi è una forte concorrenza tra tecnologie DSL via cavo telefonico e via cavo televisivo<sup>37</sup>. Inoltre, data la loro natura, tali servizi sono molto facilmente soggetti a distorsioni di concorrenza transfrontalieri, potendo essere facilmente forniti a partire da qualsiasi luogo del mondo o dell'Unione<sup>38</sup>.

L'aliquota normale è già largamente applicata per la ricezione di servizi radiotelevisivi<sup>39</sup> ed è obbligatoria per i servizi di telecomunicazione e per i servizi forniti per via elettronica. Inoltre, all'adozione della Direttiva sul commercio elettronico, il Consiglio ha dato un segnale chiaro: non può essere prevista alcuna aliquota ridotta per i servizi forniti per via elettronica. La Commissione ha pertanto esaminato se non sia preferibile seguire lo stesso approccio per la ricezione di servizi radiotelevisivi, il che assicurerebbe parità di trattamento tra i settori audiovisivo, informatico e delle telecomunicazioni<sup>40</sup>.

---

Internet och, omvänt, distribution av Internet-tjänster via televisionen. Bibehållandet av möjligheten att tillämpa en reducerad skattesats skulle riskera att inom”.

37 COM (2003) 397 def., cit., par. 6.4.4, pag. 27. [EN] “Maintaining the reduced rate for radio and television broadcasting services while it is not authorised for services supplied by electronic means has been very carefully examined by the Commission as it is likely to result in a problem of distortion of competition, in view of the prospect of increasing distribution of TV/radio programmes via the Internet and, vice versa, of Internet services via television. If the option to apply a reduced rate is maintained, this may lead to different rates of 25 taxation within the same country of the same service according to its mode of transmission and cause substantial differences in taxation between Member States. Distortion might occur in particular in rapid growth sectors with fierce price competition. In the case of high-speed Internet access, for example, there is strong competition between ADSL via the telephone or cable television networks”; [SV] “Bibehållandet av möjligheten att tillämpa en reducerad skattesats skulle riskera att inom ett och samma land leda till att en och samma tjänst beskattas olika beroende på sändningssättet och till att det uppstår stora skillnader i beskattning medlemsstaterna emellan. Dessa snedvridningar skulle bl.a. kunna uppkomma inom vissa segment som befinner sig i snabb utveckling och omfattas av en livlig priskonkurrens. Detta gäller accesstjänster med hög överföringshastighet för Internet, där det råder en kraftig konkurrens mellan ADSL (asymmetrisk digital abonnentledning) via telenätet eller kabeltevenätet”.

38 COM (2003) 397 def., cit., par. 6.4.4, pag. 27. [EN] “These services are, by their very nature, very liable to create cross-border distortion of competition because they can be provided from anywhere in the world or in the EU”; [SV] “Med hänsyn till tjänsternas natur – de kan ju tillhandahållas varifrån som helst i världen eller i unionen – blir de lätt föremål för konkurrenssnedvridning över gränserna”.

39 Da 10 Stati membri.

40 COM (2003) 397 def., cit., par. 6.4.4, pag. 27. [EN] “The standard rate is already widely applied to the reception of radio and television broadcasting services (ten Member States) and is mandatory for telecommunication services and services provided by electronic means. When adopting the e-Commerce Directive, the Council was already quite clear in its message: there can be no reduced rate for services provided by electronic means. The Commission has accordingly examined whether it would be preferable to adopt the same approach on the reception of radio and television broadcasting services, thus ensuring equality of treatment between the audiovisual, information technology and telecommunications sectors”; [SV] “Normalskattesatsen tillämpas redan nu i stor utsträckning för mottagning av radiooch televisionssändningar (tio medlemsstater) och denna sats är obligatoriskt tillämplig för teletjänster och tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg. Rådet gav en tydlig signal när det antog direktivet rörande elektronisk handel: ingen reducerad skattesats var att förutse för tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg. Kommissionen har därför undersökt om det inte vore att föredra att samma linje väljs beträffande mottagande av radio- och televisionssändningar, varigenom samma behandling skulle säkerställas för den audiovisuella sektorn, informationstekniksektorn och telekommunikationssektorn”.



Nonostante parte della dottrina<sup>41</sup> affermasse già nel 2003 come aliquote così diversificate all'interno dell'Unione avrebbero portato ad uno scenario di concorrenza sleale tra i vari paesi all'interno dello stesso Mercato unico, la Commissione ritiene che ad oggi il mercato emergente non risenta ancora di effettivi problemi di distorsione della concorrenza, pertanto procede con una certa cautela e non forza in direzione di una soppressione dell'aliquota ridotta per la ricezione di servizi radiotelevisivi. Comunque, la questione sarà riesaminata approfonditamente nel 2008, in occasione della prossima relazione sul problema delle aliquote ridotte<sup>42</sup>.

### ***DISCIPLINA DELL'ALiquota SUI SERVIZI DI COMUNICAZIONE IN SVEZIA***

Nell'ordinamento tributario svedese il Capitolo 7 ML<sup>43</sup>, "*Skattesats och beskattningsunderlag*" (Aliquota e base imponibile), dispone in materia di aliquote IVA.

In Svezia abbiamo quattro distinte aliquote IVA, inclusa l'aliquota zero<sup>44</sup>. Il paragrafo 1§ 1 del Cap. 7 ML afferma che l'aliquota da applicarsi alle operazioni è pari al 25% qualora non diversamente stabilito dal secondo o dal terzo paragrafo: il paragrafo 1§ 2 del Cap. 7 ML detta le disposizioni particolari per l'applicazione dell'aliquota ridotta del 12%, mentre il paragrafo 1§ 3 del Cap. 7 ML dispone in relazione all'aliquota del 6%.

Questo capitolo del ML non ha subito modifiche o integrazioni a seguito dell'attuazione della Direttiva 2002/38/CE: la nuova disciplina si limitò ad una serie di chiarimenti del Governo<sup>45</sup>, in special modo la decisione Prop. 2002/03:77<sup>46</sup>, tesi ad affermare che per i servizi elettronici, così come per i servizi di radio-televisione, doveva applicarsi l'aliquota normale. Questa

---

41 Westberg, B., op. cit., 2003, paragrafo n. 9.

42 COM (2003) 397 def., cit., par. 6.4.4, pag. 27. [EN] "In any case, these sectors will be re-examined in depth when the next report is presented in 2008 reviewing the scope of reduced rates"; [SV] Dessa sektorer kommer under alla omständigheter att ses över ingående när följande rapport överlämnas inför nästa översyn av tillämpningsområdet för reducerade skattesatser 2008.

43 Cap. 7. Aliquota fiscale e base imponibile - l'aliquota fiscale. 1§ In base alla presente legge l'aliquota fiscale applicabile corrisponde al 25% da applicare alla base imponibile se non diversamente stabilito dal secondo paragrafo o dal terzo. L'aliquota è applicata al 12 % sulla base imponibile su (...) L'aliquota è applicata al 6% sulla della base imponibile su (...) acquisti intracomunitari ed importazioni dei sottoelencati prodotti (...) perdurando le condizioni che il prodotto non sia interamente o maggiormente dedicato alla pubblicità (...); [SV] 7 kap. Skattesats och beskattningsunderlag, Skattesatsen. 1 § Skatt enligt denna lag tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget om inte annat följer av andra eller tredje stycket. Skatten tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget för (...). Skatten tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för (...).

44 IBFD database, Valued Added Taxation in Europe, voce Sweden, rates, accesso del 01/01/2007.

45 Prop. 2002/03:77

46 Prop. 2002/03:77, pagg. 40 e 41.

decisione venne basata sull'art. 12, paragrafo 3 lett. a) come modificato dalla Direttiva 2002/38/CE:

*“Il terzo comma non si applica ai servizi indicati all'ultimo trattino dell'articolo 9, paragrafo 2, lettera e)”<sup>47</sup>.*

Sempre in quello stesso documento<sup>48</sup> viene evidenziato come in base all'Allegato H della Sesta Direttiva solo alcune tipologie di operazioni possono ricevere l'applicazione dell'aliquota ridotta. Le conseguenze per la Svezia di questo quadro normativo non sono marginali<sup>49</sup>: il paese applica infatti l'aliquota ridotta del 6% per quotidiani, libri ed altre riviste cartacee, ma, stante la situazione normativa descritta, questa stessa aliquota ridotta del 6% non è applicabile alle prestazioni editoriali similari che siano fornite tramite Internet.

La scelta legislativa operata dal legislatore comunitario in sede di Direttiva 2002/38/CE non fu comunque l'introduzione di una novità fiscale: già in precedenza venivano applicate aliquote ridotte per i prodotti editoriali ed aliquote normali per i servizi editoriali<sup>50</sup>. In buona sostanza, l'informazione fornita tramite il mezzo elettronico non è stata considerata un bene in senso materiale, ma una diversa tipologia di bene, portatore di altre caratteristiche rispetto:

*”Detta är en följd av att information som sänds elektroniskt betraktas som tjänster och inte som materiella varor. Det anses som en annan typ av produkt, med andra egenskaper, än den fysiska varan”<sup>51</sup>.*

All'interno del corpus dei lavori preparatori nazionali svedesi troviamo un ulteriore atto a conferma dell'omogeneità e della costanza dell'atteggiamento metodologico a riguardo, la Prop. 2001/02:45<sup>52</sup>. La proposizione evidenzia la circostanza che i servizi elettronici non possono essere fatti rientrare all'interno delle disposizioni della Sesta Direttiva che prevedono l'applicazione dell'aliquota ridotta, essendo questa impostata sulla distinzione tra beni e servizi.

---

47 Prop. 2002/03:77, pagg. 40 e 41.

48 Prop. 2002/03:77, pagg. 40 e 41.

49 Prop. 2002/03:77, pagg. 40 e 41.

50 Prop. 2002/03:77, pagg. 40 e 41.

51 Prop. 2002/03:77, pagg. 40 e 41.

52 Prop. 2001/02: 45.

*“Dessa tjänster kan inte anses omfattas av den möjlighet som ges i det sjätte direktivet att tillämpa låg skattesats på vissa i direktivet särskil angivna varor och tjänster”<sup>53</sup>.*

In entrambi i documenti sono evidenziati problemi di demarcazione di confine tra l'applicazione dell'aliquota normale e quella ridotta. In particolare il primo affermava che

*”Det har även ansetts att det skulle kunna uppkomma gränsdragnings problem om reducerad skattesats skulle tillämpas på sådan elektronisk information som motsvaras av en fysisk bok eller tidning, medan normalskattesatsen skulle tillämpas på annan information som levereras elektroniskt”<sup>54</sup>.*

Ovvero:

*“Poichè è stato anche considerato che possono sorgere problemi di demarcazione del confine nell'applicazione dell'aliquota ridotta qualora riferita ad informazioni elettroniche quando queste siano corrispondenti a libri e quotidiani cartacei (materiali), mentre dovrà essere applicata la aliquota normale alle altre tipologie di informazioni che vengono prestate elettronicamente”.*

Il Governo<sup>55</sup> ha evidenziato che questa situazione è in attesa di una soluzione a livello comunitario, ribadendo come, con la COM(2000) 348 def.<sup>56</sup>, la Commissione stia progettando una razionalizzazione di queste regole. Lo stesso Governo<sup>57</sup> svedese ha risposto alla diversa problematica dell'individuazione dell'aliquota da applicarsi ai servizi di radio-televisione affermando come, benché nell'allegato H della Sesta Direttiva venga data agli Stati membri la possibilità di applicare l'aliquota ridotta per i servizi di radio-televisione, non era interesse nazionale utilizzare tale opzione. Come conseguenza, per questi servizi l'aliquota applicabile è quella normale del 25%, e questo sebbene il Cap. 3, 20§ ML preveda l'esenzione per la trasmissione di servizi di radio-televisione

---

53 Prop. 2001/02: 45, pagg. 30 e 31.

54 Prop. 2002/03:77, pagg. 40 e 41.

55 Prop. 2002/03:77, pagg. 40 e 41.

56 COM (2000) 348 def., cit.

57 Prop. 2002/03:77, pagg. 41.

qualora l'attività sia finanziata maggiormente attraverso sussidi statali: la norma non è ritenuta sufficientemente forte per modificare la regola generale.

Come è stato rilevato dalla dottrina<sup>58</sup>, l'obbligo dell'applicazione dell'aliquota normale ai servizi prestati elettronicamente possiede un'incidenza diretta sia sui soggetti passivi sia sui privati consumatori svedesi. La problematica è inoltre di grande attualità in Svezia, in quanto l'Amministrazione finanziaria svedese<sup>59</sup> ha contestato la presenza di una stabile organizzazione in territorio nazionale ad una società prestatrice di servizi di telecomunicazioni con sede a Madeira, per tale motivo considerandola soggetto obbligato ai fini IVA in Svezia. *Skattemyndigheten*, con decisione presa il 23 dicembre 2003<sup>60</sup>, ha stabilito che la ditta XY fornitrice di servizi di telecomunicazioni stabilita in Madeira (Portogallo) sia imponibile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto in Svezia. In relazione a tale decisione il contribuente dovrebbe essere assoggettato ad una imposta IVA arretrata per il periodo dal dicembre 2001 al dicembre 2002. Il caso è attualmente pendente presso il *Länsrätten* di Stoccolma, Caso 6845-04 *rotel* 114<sup>61</sup>, in quanto la società ha impugnato la decisione dell'Autorità fiscale sostenendo che sulla base della decisione si troverebbe a dovere addebitare ai consumatori privati svedesi sia l'IVA portoghese che l'IVA svedese, mettendo a rischio l'esistenza stessa della società: "*Kan Komma att äventyra bolagets fortsatta existens*".

Vediamo gli aspetti essenziali. Una società svedese che fornisce servizi di telecomunicazione e che operava in Svezia fino al febbraio 2001 ha venduto il pacchetto dei propri clienti, per lo più svedesi, ad un'altra società stabilita a Madeira, Portogallo. A seguito di questa operazione, l'IVA addebitata ai clienti consumatori privati passava da un'aliquota del 25% ad un'aliquota pari al 13%. L'Amministrazione finanziaria svedese ha sostenuto che la società stabilita in Madeira sia un soggetto obbligato ai fini dell'IVA svedese in quanto dotata di una stabile organizzazione in Svezia. La società portoghese smentisce categoricamente la presenza di una stabile organizzazione in Svezia. Come detto, la causa è ancora pendente.

L'importanza e la necessità di evidenziare il caso risiede nel fatto, come da COM (2003) 397 def.<sup>62</sup>, ma in contrasto con il procedere conciliante della Commissione, le differenti aliquote IVA all'interno del territorio della Comunità

---

58 Westberg, B., op. cit., 2003.

59 Fonte diretta.

60 Fonte diretta.

61 Fonte diretta.

62 COM (2003) 397 def., cit.

stanno evidentemente diventando un problema che attende una soluzione in tempi brevi.

Collegato a questo, non è da dimenticare il problema svedese in tema di aliquote IVA applicabili ai servizi di comunicazione, con ampia variazione tra beni simili od identici ma forniti con mezzi tecnologici diversi: aliquota normale (25%) per i servizi editoriali online, ridotta (6%) per i prodotti editoriali cartacei tradizionali. Preme evidenziare un lieve discostamento della normativa svedese rispetto alla normativa comunitaria: il Cap. 1§ 3 ML che dispone l'applicazione dell'aliquota ridotta per i prodotti editoriali non risulta perfettamente allineato con la disposizione comunitaria, ed in particolare con la Categoria 6 dell'Allegato H della Sesta Direttiva. Quest'ultima infatti espressamente stabilisce la possibilità di applicare l'aliquota ridotta per libri, giornali, periodici qualora tale materiale non sia interamente o essenzialmente destinato alla pubblicità. La parallela disposizione svedese riproduce la prima parte del periodo in relazione agli acquisti intracomunitari e alle importazioni, ma non la parte che disciplina specificamente in materia di beni destinatari della norma agevolativa. Questo discostarsi non è passato inosservato<sup>63</sup>.

Problematiche specifiche in merito alla disposizione che prevede l'applicazione dell'aliquota ridotta emergono nell'integrazione tra due beni che sono sottoposti ad aliquote differenziate. Il Cap. 7, 1§ 3 ML che dispone l'applicazione dell'aliquota ridotta al 6% per libri, quotidiani e riviste e altri prodotti similari, dispone similmente che si applichi la stessa aliquota anche ai CD-Rom qualora contengano soltanto il corrispondente di un testo scritto.

Per beni editoriali forniti sotto forma di servizi editoriali viene invece prevista, sulla base del Cap. 7, 1§ ML, l'applicabilità dell'aliquota normale. Nell'incontro, o meglio, nell'integrazione tra beni e servizi editoriali, quale aliquota deve essere applicata? Un primo parere è reso con la Decisione 03/05/2002 *Om tillämplig skattesats på tidskrift med medföljande, "Sull'applicabilità dell'aliquota applicabile alle riviste che sono pubblicate con altri beni"*<sup>64</sup>, dallo *Skatterättsnämndens* (Organo Amministrativo dell'Interpello). Qui si afferma che quando una rivista è pubblicata insieme ad un bene, come ad esempio un CD, l'aliquota IVA debba essere applicata nella misura ridotta del 6% soltanto qualora siano rispettate certe condizioni. In sintesi: l'aliquota IVA, Cap. 7, 1§ primo paragrafo ML, deve esser applicata nella misura normale del 25% finché non sussistano le condizioni per applicare quanto previsto al Cap. 7, 1§ terzo paragrafo ML. In base a questa disposizione,

---

63 Prop. 2001/02:45 pag. 46 e segg.

64 Skatterättsnämndens förhandsbesked 2002-05-03 om tillämplig skattesats på tidskrift med medföljande "sull'applicabilità dell'aliquota applicabile alle riviste che sono pubblicate con altri beni". Fonte diretta.

l'aliquota dovrà essere applicata nella misura del 6% soltanto qualora il bene oggetto della disposizione agevolativa non sia interamente dedicato alla pubblicità.

Solitamente per CD, DVD e prodotti simili si applica la regola principale stabilita dal Cap. 7, 1§ primo paragrafo ML che prevede l'applicazione dell'aliquota ordinaria. Ma quando tali prodotti siano forniti congiuntamente a quotidiani, periodici, etc., l'Autorità fiscale ha affermato che può essere applicata l'aliquota ridotta anche al prodotto digitale solo qualora questo sia marginale: riviste di informatica vendute insieme a CD che contengano software libero, dimostrativo, di pubblico dominio, giocattoli di modico valore inclusi in riviste a fumetti.

Nel caso specifico, la società che aveva richiesto il parere affermava di poter stimare il valore complessivo del CD accluso alla rivista in SEK 2, pertanto da considerare parte trascurabile del valore complessivo della rivista e quindi sottoposto all'aliquota del 6%.

Degna di menzione è la conclusione finale dell'Autorità fiscale, esprimente la preoccupazione che la decisione sia in armonia con il dettato della Sesta Direttiva:

*“La sopra menzionata decisione corrisponde a quanto statuito dalla Sesta Direttiva (77/388/CEE)”.*

Ulteriori specificazioni in tema si rinvencono in altro documento dell'Ufficio Nazionale Tributario<sup>65</sup>, che conferma per alcune tipologie di CD e di nastri magnetici che riproducono soltanto il contenuto *a stampa* di un libro o di una rivista (come un audiolibro) il beneficio dell'aliquota ridotta. L'Ufficio ha fornito inoltre alcune linee guida in base per la determinazione della possibilità di applicare alla vendita del prodotto che accompagna la rivista l'aliquota del 6%: il bene accluso al prodotto editoriale deve essere allegato solo a scopi di marketing, il prezzo non deve essere aumentato in occasione di tale vendita simultanea, il costo del prodotto deve essere talmente basso tale da essere considerato una parte trascurabile del costo totale della rivista (tale da non superare il 10% del costo ordinario o SEK 10). Diversamente, si dovranno applicare le rispettive aliquote ai singoli beni.

---

65 RSV:s skrivelser 020614, Dnr. 1982-02/120, Tillämplig skattesats för tidning med medföljande vara. “Aliquota IVA applicabile su quotidiani accompagnati da altri prodotti”, Documento disponibile all'indirizzo <http://www.skatteverket.se/rattsinformation/skrivelser2006/02/skrivelser20020614.4.18e1b10334ebe8bc80003027.html>

La giurisprudenza svedese si è occupata anche del caso in cui i servizi offerti non siano suscettibili di essere classificati l'uno come principale e l'altro come secondario e siano sottoposti a differenti aliquote. Un esempio si ha con la sentenza del *Regeringsrättens* RÅ 2001 ref 69<sup>66</sup>, richiamante le motivazioni rese dalla Corte di Giustizia nella Causa C-349/96 (*Card Protection Plan Ltd*)<sup>67</sup>.

La fattispecie riguardava una società esercitante attività di hotel-ristorante il cui prezzo tipo per una camera comprendeva anche la colazione, incidente per una percentuale pari al 5% sul costo totale. Nel caso in cui un cliente richiedesse di non fare colazione, non beneficiava di nessuna riduzione del prezzo: sostanzialmente, i due servizi erano indivisi e la società esercente affermava che l'intero servizio - camera più colazione - doveva essere assoggettato all'aliquota del 12%, ovvero dell'aliquota a cui è normalmente sottoposta il solo affitto di una camera.

Lo *Skatterättsnämnden* rigettò questa interpretazione, sostenendo che il servizio di colazione doveva essere assoggettato all'aliquota normale del 25%, in base al Cap. 7,1§ primo paragrafo ML<sup>68</sup>, il secondo paragrafo stabilente che i soli servizi alberghieri di affitto camere fruiscono dell'aliquota ridotta pari al 12%. Diretta conseguenza, si doveva applicare una diversa aliquota per i due diversi servizi. Il contribuente appellò la decisione adendo la Suprema Corte Amministrativa la quale, richiamandosi ai principi espressi dalla Corte di Giustizia, Causa C-349/96 (*Card Protection Plan Ltd*)<sup>69</sup>, ribadì che il servizio di colazione offerto in relazione all'affitto di una camera d'albergo non poteva essere considerato un servizio secondario o ausiliario e che quindi doveva essere assoggettato alla diversa aliquota del 25%.

*“(...) spetta al giudice a quo accertare, alla luce dei precedenti elementi d'interpretazione, se operazioni come quelle effettuate dalla CPP debbano essere considerate ai fini dell'IVA nel senso che esse comportano due prestazioni indipendenti, vale a dire una prestazione assicurativa esente da imposta e una prestazione imponibile di registrazione di carte di credito, o se una di dette due prestazioni sia la prestazione principale alla*

---

66 RÅ 2001 ref. 69, 5 luglio 2001.

67 Sentenza della Corte del 25 febbraio 1999, *Card Protection Plan Ltd (CPP)* contro *Commissioners of Customs & Excise*, Causa C-349/96, raccolta della giurisprudenza 1999 pagina I-973; [EN] Judgment of the Court 25 February 1999, *Card Protection Plan Ltd (CPP) v Commissioners of Customs & Excise*, Case C-349/96, European Court reports 1999 Page I-973; [SV] Domstolens dom den 25 februari 1999, *Card Protection Plan Ltd (CPP)* mot *Commissioners of Customs & Excise*, Mål C-349/96, Rättsfallssamling 1999 s. I-973.

68 Ovvero che l'aliquota si applica in misura normale se non diversamente stabilito dagli altri paragrafi.

69 Sentenza della Corte di Giustizia del 25 febbraio 1999, cit..

*quale l'altra è accessoria, di modo che a questa si applica la stessa disciplina tributaria della prestazione principale*<sup>70</sup>.

Nel giugno 2005, un Comitato di Ricerca (*Skatteutskottet*) nominato dal Governo su iniziativa dell'Amministrazione fiscale ha presentato una prima bozza (SOU 2005:57) al Ministro delle Finanze in tema di revisione delle aliquote IVA. Il rapporto è stato distribuito tra le parti interessate per la raccolta di commenti, e sulla base di questi il Comitato dovrebbe presentare il rapporto finale alla fine del 2006. Alcuni punti:

*"Currently, the standard rate of VAT in Sweden is 25%. It applies to all goods and services not specifically subject to one of the two reduced rates. A reduced rate of 12% applies to, e.g. foodstuffs, hotel accommodation and works of art supplied by the artist. A second reduced rate of 6% applies to, e.g. general newspapers, periodicals and books, admission to cinemas, theatres, museums, etc, and library services not supported by public funds.*

*The assignment given to the Research Committee was to present a proposal for a reduction of the demarcation problems arising from the present three-rate structure. Such problems may arise when it is not absolutely clear what rate applies to specific transactions.*

*According to the draft report, the VAT rates of 25%, 12% and 6% should be replaced by a single rate of 21.7%. In this respect, the Committee observed that a single rate of 21.7% would be more in line with the average standard VAT rate applicable in the other EU Member States (calculated at approximately 19.6%)*<sup>71</sup>.

---

70 Cfr. Punto 32 della motivazione della sentenza. [EN] "that it is for the national court to determine, in the light of the above criteria, whether transactions such as those performed by CPP are to be regarded for VAT purposes as comprising two independent supplies, namely an exempt insurance supply and a taxable card registration service, or whether one of those two supplies is the principal supply to which the other is ancillary, so that it receives the same tax treatment as the principal supply"; [SV] "att det ankommer på den nationella domstolen att, mot bakgrund av föregående tolkningsdata, avgöra om sådana transaktioner som utförs av CPP i mervärdesskattehänseende skall anses bestå av två fristående tjänster, nämligen en försäkringstjänst som undantas från skatteplikt och en tjänst avseende kortregistrering som är skattepliktig, eller om den ena av dessa två tjänster utgör den huvudsakliga tjänsten i förhållande till vilken den andra tjänsten är underordnad, så att den senare skattemässigt skall behandlas på samma sätt som den huvudsakliga tjänsten".

71 SOU 2005:57, Skatteutskottet



## ***DISCIPLINA DELL'ALiquOTA SUI SERVIZI DI COMUNICAZIONE IN ITALIA***

L'art. 16<sup>72</sup> del Dpr 633/72, *"Aliquote d'imposta"*, dispone in materia di aliquote d'imposta. La disciplina italiana è stata modificata con decorrenza 1 ottobre 1997 ad opera dell'art. 1 del D.L. 29 settembre 1997, n. 328<sup>73</sup>, al fine di migliorare l'allineamento alle direttive comunitarie riducendo le aliquote applicabili da quattro a tre.

Mentre il primo comma dell'art. 16 detta che l'aliquota ordinaria stabilita nella misura del 20% è applicabile a tutte le operazioni salva diversa disposizione<sup>74</sup>, il secondo comma dispone in materia di aliquote ridotte, che in Italia sono due: una pari al 4%, l'altra pari al 10%. Potrebbe aggiungersi all'elencazione anche l'aliquota zero, in quanto

*"(...) le operazioni non imponibili possono essere anche qualificate come operazioni a tasso zero (...) "*<sup>75</sup>,

distinguendole in questo modo dalle operazioni esenti le quali, pur non ingenerando alcun debito d'imposta, incidono sul diritto di detrazione<sup>76</sup>.

Il Dpr 633/72 include una serie di tabelle di classificazione per beni e servizi sulla base dell'aliquota a cui sono sottoposti: beni e servizi indicati nella parte III della tabella allegato A sono sottoposti all'aliquota ridotta del 10%<sup>77</sup>, mentre beni e servizi indicati nella parte II della tabella allegato A sono sottoposti all'aliquota ridotta del 4%<sup>78</sup>. La tabella B contiene attualmente i prodotti soggetti all'aliquota ordinaria del 20%<sup>79</sup>.

---

72 Art. 16 - Aliquote dell'imposta. "L'aliquota dell'imposta sul valore aggiunto è stabilita nella misura del venti per cento della base imponibile dell'operazione. L'aliquota è ridotta al [quattro e al, n.d.r.] dieci per cento per le operazioni che hanno per oggetto i beni e i servizi elencati nella allegata Tabella A, salvo il disposto dell'art. 34, (...) ed è elevata al trentotto (ora: venti, n.d.r.) per cento per quelle che hanno per oggetto i beni elencati nell'allegata Tabella B. Per le prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'opera, di appalto e simili che hanno per oggetto la produzione di beni e per quelle dipendenti da contratti di locazione finanziaria, di noleggio e simili, l'imposta si applica con la stessa aliquota che sarebbe applicabile in caso di cessione dei beni prodotti, dati con contratti di locazione finanziaria, noleggio e simili (...)"

73 Spano, E., Questioni Civilistiche e Fiscali, in Materia di Modifiche delle aliquote IVA, in Bollettino tributario, n. 11, 1998, pag. 912. Il quale ha evidenziato come tali modifiche abbiano sollevato alcune questioni di carattere civilistico e fiscale, che si intersecano fra di loro, con particolare riguardo alle cessioni di beni mobili.

74 IBFD database, Value Added Taxation in Europe, voce Italy, rates, accesso del 01/01/2007.

75 Tesaro F., Istituzioni di Diritto Tributario, Vol. 2 parte speciale, Utet, 1994, pag. 213.

76 Centore, P., op. cit., 2006, pag. 719.

77 Mandò G. - Mandò D., Manuale dell'Imposta sul Valore Aggiunto, ventitreesima edizione, Ipsoa, 2006, pag. 293.

78 Mandò G. - Mandò D., op. cit., 2006, pag. 294.

79 A norma dell'art. 36, comma 5, D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427, le cessioni e le importazioni dei beni indicati nella presente Tabella B, già assoggettate ad aliquota maggiorata, sono divenute soggette all'aliquota dell'imposta sul valore aggiunto del 19 per cento. L'aliquota del 19 per cento è stata elevata al 20 per cento dall'art. 1, comma 1, D.L. 29 settembre 1997, n. 328, convertito dalla L. 29 novembre 1997, n. 410, con effetto per le operazioni

Come detto, la disciplina comunitaria in materia di servizi prestati tramite mezzi elettronici ha aggiunto all'articolo 12, paragrafo 3, lettera a), un'altro capoverso che afferma come *"il terzo comma non si applica ai servizi indicati all'ultimo trattino dell'articolo 9, paragrafo 2, lettera e)"*<sup>80</sup>. Questo ha stabilito a livello comunitario l'inapplicabilità delle aliquote ridotte per i servizi prestati tramite mezzi elettronici.

In dottrina si sostiene<sup>81</sup> però che la normativa nazionale italiana è costruita diversamente da quella comunitaria, e questo lascerebbe la possibilità di applicare l'aliquota ridotta anche alle transazioni effettuate tramite mezzi elettronici. Il comma 3 dell'art. 16 afferma che

*"Per le prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'opera, di appalto e simili che hanno per oggetto la produzione di beni e per quelle dipendenti da contratti di locazione finanziaria, di noleggio e simili, l'imposta si applica con la stessa aliquota che sarebbe applicabile in caso di cessione dei beni prodotti, dati con contratti di locazione finanziaria, noleggio e simili".*

La norma è apertamente finalizzata a garantire il medesimo trattamento tributario prescindendo dalle modalità e dal modo con cui il bene entri nella disponibilità giuridica del destinatario. Di conseguenza, stando allo stretto tenore letterale, potrebbe applicarsi la stessa aliquota sulle transazioni aventi ad oggetto beni e servizi di identica natura a prescindere dalla loro natura, digitale o meno che sia<sup>82</sup>. Se si optasse per tale tipo di interpretazione resterebbe però aperto il problema della compatibilità della soluzione con le disposizioni contenute all'interno della Sesta Direttiva, la quale esclude<sup>83</sup> l'applicazione di aliquote ridotte alle prestazioni rese mediante mezzi elettronici. Oppure<sup>84</sup> la norma comunitaria potrebbe essere intesa come avente unicamente posto un divieto di applicazione di aliquote ridotte in maniera indistinta e generale nei confronti dei servizi elettronici.

---

effettuate a decorrere dal 1° ottobre 1997.

80 [EN] "(...) in Article 12(3)(a), the following fourth subparagraph shall be added: "The third subparagraph shall not apply to the services referred to in the last indent of Article 9(2)(e) (...)"; [SV] "(...) I artikel 12.3 a skall följande fjärde stycke läggas till: "Tredje stycket skall inte tillämpas på de tjänster som avses i sista strecksatsen i artikel 9.2 e (...)".

81 Salvatore, A., op. cit., 2005, pag. 1179.

82 Salvatore, A., op. cit., 2005, pag. 1179.

83 Salvatore, A., op. cit., 2005, pag. 1179 e segg.. L'autore rimane più incerto nel descrivere il divieto stabilito, affermando che "(...) la disposizione della Sesta direttiva (...) sembra escludere (...)".

84 Salvatore, A., op. cit., 2005, pag. 1179 e segg..

Comunque sia, l'interpretazione della norma nazionale italiana è resa maggiormente complessa dal fatto che la norma comunitaria contenente il divieto di applicare l'aliquota ridotta ai servizi prestati tramite mezzi elettronici è stata attuata all'interno dell'ordinamento nazionale soltanto all'art. 74, *quinquies*<sup>85</sup> recante la disciplina sul regime speciale<sup>86</sup>. La collocazione sistematica del recepimento della norma comunitaria all'interno delle disposizioni specifiche del regime speciale per gli operatori extra comunitari potrebbe ingenerare un possibile ulteriore contrasto. Mentre la disciplina comunitaria prevede un divieto generalizzato per tutti i servizi di cui all'art. 9, paragrafo 2, lett. e) ultimo trattino, e dunque per tutti i servizi prestati tramite mezzi elettronici indipendentemente dalla localizzazione del prestatore e dall'utilizzo del regime speciale, la norma italiana prevede diversamente<sup>87</sup>.

Un altro possibile punto di contrasto è stato rilevato da Adonnino<sup>88</sup> sotto il profilo specifico della classificazione dell'operazione quale cessione di beni e / o prestazione di servizi. La dottrina rileva come sebbene l'Amministrazione finanziaria<sup>89</sup> abbia qualificato una operazione di accesso e connessione ad un sito quale prestazione di servizio (editoriale) anziché come cessione di beni (prodotto editoriale), manifestando un relativo sforzo di superamento delle difficoltà che vengono poste dalla normativa interna nella classificazione delle operazioni, questo comunque non colma il vuoto normativo italiano. La lacuna si manifesta in tutta la sua portata quando si qualifica come prestazione di servizi l'accesso ad un sito in modo del tutto incoerente rispetto alla normativa interna italiana che considera quali prestazioni le obbligazioni di fare, non fare o permettere.

La stessa dottrina rileva inoltre come il contrasto rilevabile con le previsioni comunitarie, ancora non sollevato per quanto attiene la Sesta Direttiva e l'art. 2 del Dpr. 633/72, porterebbe al risultato dell'eventuale disapplicazione della norma interna tributaria che sia in contrasto con quella comunitaria.

Sebbene la dottrina ritenga che la norma italiana lasci ampio spazio ad interpretazioni che prevedano l'applicabilità dell'aliquota ridotta, sia per la formulazione dell'art. 16, comma 3, sia per la trasposizione della norma

---

85 Tale disposizione stabilisce che "(...) I soggetti domiciliati o residenti fuori della Comunità, non identificati in ambito comunitario, possono identificarsi nel territorio dello Stato (...)". Di conseguenza l'operatore extracomunitario che si avvale di tale regime è tenuto ad applicare l'IVA con le aliquote ordinarie applicate in relazione allo Stato membro di domicilio o di residenza dei committenti.

86 Mercurio V., op. cit., 2005, pag. 383.

87 Mercurio V., op. cit., 2005, pag. 383 e segg.

88 Adonnino, P., L'attuazione nell'ordinamento interno della Direttiva n. 2002/38/CE in tema di regime dell'IVA applicabile ai servizi di radiodiffusione e di televisione e a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 7/8, pag. 815.

89 Vedasi Risoluzione 30 settembre 2003, n. 186/E, Agenzia delle Entrate.

comunitaria contenente il divieto solo nella parte disposizioni specifiche del regime speciale per gli operatori extracomunitari, sia infine per la lacunosità risultante in un conflitto con il dettato comunitario della norma nazionale, bisogna comunque rilevare come l'interpretazione fornita dall'Amministrazione finanziaria non si sia però discostata dallo spirito del divieto comunitario, e come questo comportamento sia costante nel senso di una interpretazione restrittiva<sup>90</sup> che afferma come alle transazioni telematiche si applichi sempre e solo l'aliquota ordinaria. La Risoluzione 30 settembre 2003, n. 186<sup>91</sup> è un chiaro esempio in questo senso.

Il contribuente affermava come le cessioni per via telematica di periodici registrati ai sensi della citata L. 47/1948 avrebbero potuto beneficiare dell'aliquota agevolata al pari delle pubblicazioni su supporto cartaceo registrate ai sensi della stessa legge, in quanto il legislatore, con Legge 7 marzo 2001 n. 62, avrebbe riconosciuto la qualifica di *periodico*, attribuibile ai prodotti editoriali su supporto cartaceo, anche a prodotti diffusi per via telematica. A sostegno della propria tesi, il contribuente ribadiva come l'Amministrazione finanziaria si fosse espressa in precedenza, con Circolare n. 328/E del 24 dicembre 1997<sup>92</sup>, a favore di una possibile fruizione del beneficio anche per prodotti editoriali merceologicamente diversi da quelli forniti su supporto cartaceo qualora l'evoluzione normativa avesse esteso in tal senso la nozione di pubblicazione attualmente limitata ai prodotti cartacei<sup>93</sup>.

L'Amministrazione finanziaria ha rigettato questa interpretazione, evdenziando come il mezzo elettronico possessa una funzione imprescindibile, attrattiva ed assorbente, e di conseguenza l'operazione dovesse essere qualificata come prestazione di servizi ai sensi dell'Allegato L della Direttiva 2002/38/CE, indipendentemente dalla natura del bene immateriale a cui si accede.

L'Amministrazione finanziaria ritiene che l'oggetto delle transazioni non sia un periodico, ma un servizio a cui il cliente accede dalla propria postazione: anche il corrispettivo che viene pagato non sarebbe riferibile ad una cessione di beni ma unicamente all'accesso al servizio telematico. Da qui, quindi, l'automatica conseguenza della applicazione dell'aliquota ordinaria alle prestazioni di servizi esaminate e di converso la non applicabilità della aliquota al 4% specificamente prevista per i prodotti editoriali.

---

90 Mercurio V., op. cit., 2005, pag. 384.

91 Risoluzione 30 settembre 2003, n. 186/E, Agenzia delle Entrate - Direzione normativa e contenzioso, IVA - Applicazione dell'aliquota IVA ridotta ai prodotti editoriali diffusi in via telematica – Tabella A, Parte II, n. 18), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633- Istanza di interpello. Il testo della Risoluzione è disponibile all'indirizzo <http://dt.finanze.it>.

92 Circolare n. 328/E del 24 dicembre 1997, Direzione Affari Giuridici e Contenzioso Tributario.

93 Circolare n. 328/E del 24 dicembre 1997 (cit.).

Pronunce successive<sup>94</sup> dell'Amministrazione mostrano però aperture: nella Risoluzione 209/E il mezzo telematico, nella fattispecie un *link*, è considerato soltanto uno strumento concreto per la raccolta di proposte di contratti e di ordinazioni, una modalità di esecuzione e non l'oggetto della prestazione in sé. La dottrina nota<sup>95</sup> come le due prese di posizione non siano in sintonia tra di loro: se nella prima la dimensione elettronica caratterizza in maniera univoca l'operazione come un'ordinaria prestazione di servizi, nella seconda ed anche ultima in termini temporali, il mezzo elettronico assume profilo meramente strumentale.

Preme rilevare come comunque l'Amministrazione finanziaria italiana, al pari di quella svedese, avesse anche prima della Direttiva 2002/38/CE denegato l'applicazione dell'aliquota ridotta ad operazioni che non potevano rientrare nella classificazione di prodotti editoriali<sup>96</sup>.

Nel caso in esame era stato richiesto all'Amministrazione finanziaria se era possibile applicare l'aliquota IVA ridotta del 4% alla trasmissione di notizie e informazioni fornite ai propri clienti attraverso terminali collegati tramite linee telefoniche dedicate. Le relative informazioni venivano evidenziate sul monitor del cliente il quale successivamente aveva facoltà di salvarle al fine di elaborarle ulteriormente oppure di stamparle su carta. L'Amministrazione affermò che poiché in base alla vigente normativa la nozione di pubblicazione era limitata ai prodotti cartacei, doveva essere esclusa la possibilità di considerare prodotti editoriali beni merceologicamente diversi. Di conseguenza, al caso di specie mancava l'elemento caratterizzante l'attività editoriale, consistente, allo stato corrente della normativa, nella diffusione di notizie, informazioni, idee tramite supporto cartaceo.

Quindi: a giornali e notiziari quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa, libri, periodici, ad esclusione dei giornali e periodici pornografici e dei cataloghi diversi da quelli di informazione libraria, viene applicata l'aliquota ridotta del 4%, in quanto elencati alla Tabella A, II Parte del Dpr. 633/72 contenente i beni e i servizi soggetti all'aliquota del 4%. Ma anche qui possono insorgere problemi di classificazione, ad esempio nell'individuazione di cataloghi diversi da quelli di informazione libraria. L'Amministrazione finanziaria<sup>97</sup> ha affermato che rientrano nella nozione di cataloghi<sup>98</sup> i prodotti editoriali costituiti dal punto di

---

<sup>94</sup> Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 209/E, del 18 novembre 2003.

<sup>95</sup> Salvatore, A., op. cit., 2005, pag. 1177.

<sup>96</sup> Risoluzione n. 14/E-25972, del 14 febbraio 2000, Direzione Affari Giuridici e Contenzioso Tributario.

<sup>97</sup> Circolare n. 328/E del 24 dicembre 1997, cit..

<sup>98</sup> L'art. 74, comma 1, lettera c), del D.P.R. n. 633 del 1972, come sostituito dall'art. 6 del D.Lgs. n. 313 del 1997, prevede che il particolare regime monofase, con corresponsione dell'imposta da parte degli editori, sulla base del prezzo di vendita al pubblico, in relazione al numero delle copie vendute, si applica "per il commercio di giornali quotidiani, di periodici, di libri,

vista redazionale da elenchi di beni e di prezzi e da comunicazioni di natura commerciale, nonché i dépliant, gli opuscoli e simili aventi funzione meramente pubblicitaria e promozionale.

Sul punto preme effettuare una breve considerazione di ordine comparativo: la Categoria 6 dell'Allegato H della Sesta Direttiva menziona espressamente la possibilità di applicare l'aliquota ridotta a fornitura di libri, foglietti illustrativi, giornali e periodici, ma apponendo espressamente la condizione che comunque tale materiale deve essere *diverso dal materiale interamente od essenzialmente destinato alla pubblicità*. Quindi, mentre la normativa comunitaria esclude dal beneficio il materiale stampato interamente od essenzialmente destinato alla pubblicità, la normativa italiana attrae all'interno della norma agevolativa *anche i cataloghi che abbiano una funzione meramente pubblicitaria o promozionale*.

In ultimo, per quello che riguarda il problema della vendita integrata di prodotti editoriali sottoposti all'aliquota del 4% con altri beni come CD e DVD sottoposti invece ad aliquota ordinaria, bisogna effettuare una distinzione:

- ◆ qualora i *supporti integrativi*, variamente costituiti da nastri, dischi, videocassette ed altri supporti sonori o videomagnetici ceduti, anche gratuitamente, a prezzo indistinto in un'unica confezione con una pubblicazione classificabile quale quotidiano, periodico, libro, sempreché il costo degli stessi non sia superiore al 50 per cento del prezzo della confezione, possono beneficiare dell'aliquota ridotta;
- ◆ qualora non sussistano tali condizioni, il *supporto integrativo* è soggetto al regime ordinario dell'IVA e alla cessione si applica l'aliquota del 20%<sup>99</sup>;
- ◆ qualora il bene stampato sia venduto congiuntamente a beni diversi dai supporti integrativi, l'agevolazione troverà applicazione solo se:
  - i beni (ad esempio, giocattoli, articoli di bigiotteria, gadgets) sono venduti con prezzo indistinto ed in un'unica confezione con giornali quotidiani, periodici e libri;
  - il costo dei beni ceduti congiuntamente, anche a titolo gratuito, non è superiore al 50 per cento del prezzo di vendita dell'intera

---

dei relativi supporti integrativi e di cataloghi".

99 Ferraguto, A., La disciplina IVA nell'editoria, in il fisco n. 41 del 12 novembre 2001, pag. 13309.

confezione. Se il costo è compreso fra il 10 per cento ed il 50 per cento del prezzo dell'intera confezione l'imposta si applica con l'aliquota di ciascuno dei beni ceduti, mentre troverà applicazione l'aliquota del 4 per cento laddove il costo del bene dovesse risultare inferiore al 10 per cento del prezzo dell'intera confezione. Diversamente si applicherà l'ordinario regime impositivo allorché il costo dovesse eccedere il 50 per cento del prezzo della stessa<sup>100</sup>.

Infine, in Italia i canoni di abbonamento alle radiodiffusioni circolari con esclusione di quelle trasmesse in forma codificata; le prestazioni di servizi delle radiodiffusioni con esclusione di quelle trasmesse in forma codificata aventi carattere prevalentemente politico, sindacale, culturale, religioso, sportivo, didattico o ricreativo effettuate ai sensi dell'art. 19, lettere b) e c), della legge 14 aprile 1975, n. 103<sup>101</sup>, beneficiano dell'aliquota del 4% in quanto inclusi negli elenchi di cui alla Tabella A, II Parte del Dpr. 633/72.

I canoni di abbonamento alle radiodiffusioni circolari trasmesse in forma codificata, alla diffusione radiotelevisiva con accesso condizionato effettuata in forma digitale a mezzo di reti via cavo o via satellite ivi comprese le trasmissioni televisive punto-punto, con esclusione dei corrispettivi dovuti per la ricezione di programmi di contenuto pornografico, beneficiano dell'aliquota agevolata del 10% in quanto servizi inclusi negli elenchi di cui alla Tabella A, II Parte.

Alla luce di tali previsioni, gli abbonamenti alle televisioni a pagamento sono dunque soggetti all'aliquota IVA del 10%. Tale norma si riferisce espressamente ai *canoni di abbonamento*, previsione, quest'ultima, nata per disciplinare il cosiddetto canone RAI. Non risulta molto chiaro, stante la formulazione ormai obsoleta della norma, se questa possa comunque applicarsi anche al corrispettivo che l'utente versa volta a volta per la fruizione di singoli spettacoli, come nel caso dei servizi di *pay per view* e di *video on demand* oppure se tali servizi debbano essere sottoposti all'aliquota ordinaria del 20%<sup>102</sup>.

Peraltro, quest'ultima interpretazione sembrerebbe potersi escludere decisamente, in quanto la norma contiene l'espressione *trasmissioni televisive punto-punto*, una formulazione tecnica che certamente comprende i servizi di *video on demand*<sup>103</sup>.

---

100 Ferraguto, A., op. cit., 2001, pag. 13309.

101 Art. 3, comma 14, L. 31 luglio 1997, n. 249

102 Della Valle, E., Sciarretta C., Profili IVA della televisione digitale, in il fisco n. 9 del 10 marzo 2003, pag. 1-1306.

103 Della Valle, E., Sciarretta C., op. cit., 2003, pag. 1-1306.

Concludiamo ricordando che con la COM(2003) 397 def.<sup>104</sup>, la Commissione sta orientandosi per l'adozione, parallelamente a quanto effettuato per i servizi elettronici, dell'aliquota ordinaria come regola anche in questo settore, poiché questo assicurerebbe parità di trattamento tra servizi audiovisivi<sup>105</sup>, informatici e di telecomunicazione<sup>106</sup>.

---

104 COM (2003) 397 def., cit., par. 6.4.4 pag. 27.

105 Senza dimenticare uno specifico problema italiano legato alla qualificazione e classificazione del servizio televisivo, estremamente più ampio della definizione resa in sede comunitaria, ed alla linea di demarcazione, decisamente confusa, tra quello che è servizio di telecomunicazione e quello che è servizio televisivo.

106 COM (2003) 397 def., cit., par. 6.4.4 pag. 27. [EN] The standard rate is already widely applied to the reception of radio and television broadcasting services (ten Member States) and is mandatory for telecommunication services and services provided by electronic means. When adopting the e-Commerce Directive, the Council was already quite clear in its message: there can be no reduced rate for services provided by electronic means. The Commission has accordingly examined whether it would be preferable to adopt the same approach on the reception of radio and television broadcasting services, thus ensuring equality of treatment between the audiovisual, information technology and telecommunications sectors; [SV] Normalskattesatsen tillämpas redan nu i stor utsträckning för mottagning av radiooch televisionssändningar (tio medlemsstater) och denna sats är obligatoriskt tillämplig för teletjänster och tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg. Rådet gav en tydlig signal när det antog direktivet rörande elektronisk handel: ingen reducerad skattesats var att förutse för tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg. Kommissionen har därför undersökt om det inte vore att föredra att samma linje väljs beträffande mottagande av radio- och televisionssändningar, varigenom samma behandling skulle säkerställas för den audiovisuella sektorn, informationstekniksektorn och telekommunikationssektorn.



## CONCLUSIONI

Come detto, lo scopo di questa ricerca è quello di indagare la legislazione europea sui servizi di comunicazione attraverso la lente dei sistemi nazionali, ovvero così come concretamente implementata ed operante attraverso leggi e decreti, ed andando a ricercare quelle parti normative che hanno posto più problemi implementativi nei due contesti nazionali. Svezia ed Italia hanno in questo senso mostrato una situazione comune di carenze e mancata armonizzazione non certo nuovo alla dottrina.

*“Quando rallenta vistosamente il cammino dell’armonizzazione anche perché i modelli comunitari che intendevano realizzarla rischiano di perdere progressivamente la loro efficacia. Quando la piena integrazione economica europea, sconosciuta al periodo d’oro dell’armonizzazione fiscale non viene governata in maniera sempre tempestiva ed adeguata da nuovi modelli di armonizzazione. Quando questi o sono approvati a troppa distanza dalla loro proposta o concedono agli Stati un’autonomia normativa particolarmente ampia perché alimentata o da formule troppo generiche o da deroghe troppo generose. Quando la diffidenza per l’armonizzazione si coglie perfino nell’uso sempre più avaro nel lessico europeo di quest’espressione, a tutto favore di altre come coordinamento se non addirittura di ravvicinamento. (...) Dal confronto di tali disarmonie emergono infatti distorsioni concorrenziali alimentate proprio dalla diffusa e convinta autonomia normativa degli Stati. Questa però finisce con il favorire poi violazioni di quel principio di neutralità che, a sua volta, costituiva la ragione stessa del vincolo per gli Stati membri. La contraddizione è così compiuta: la precarietà del sistema comune alimenta una pluralità di regimi impositivi che, a loro volta, impediscono la piena affermazione del sistema comune. (...) In verità il rapporto ha messo in luce come l’intera struttura impositiva dell’iva possa con difficoltà essere ricondotta al modello armonizzato. (...) La responsabilità assunta dalla giurisprudenza della Corte di privilegiare caratteri e finalità economiche (...) sforzo troppo spesso vanificato proprio nel necessario passaggio giuridico nell’attuazione nazionale, dalla traduzione giuridica (...) nei diversi (...) ordinamenti che*

*non può che valorizzare categorie giuridiche nazionali. Ne consegue una debolezza dell'efficacia armonizzatrice che viene poi accentuata dall'ampio grado di opzioni offerte dalla Sesta direttiva (...). L'autonomia nazionale degli strumenti di attuazione della Direttiva si manifesta anche in un vero e proprio primato del diritto interno. (...) La coesistenza di quindici regimi di applicazione dell'iva significa un'estrema debolezza di un'armonizzazione che la paziente e laboriosa opera propositiva della Commissione contribuisce ad alimentare con sempre minore efficacia. (...) In tal modo però si vorrebbe ancora utilizzare lo stesso vincolo comunitario mutandone consapevolmente o realisticamente la finalità: limitare gli effetti distorsivi di quindici regimi per rendere compatibili tra loro i mercati nazionali. Giustificare in sostanza le ragioni degli Stati ma non vincolarli a quelli dell'Unione e del mercato unico (...). L'egoismo tributario nazionale che ha provocato la diffusa debolezza armonizzatrice dell'imposta sui consumi, che tollera gli stessi vincoli della direttiva ma senza accettarne le finalità; che rifiuta i limiti armonizzatori in nome della priorità del mercato nazionale, ha però, proprio nel mercato unico, uno dei maggiori e più agguerriti nemici (...) La coesistenza di sistemi fiscali nazionali con relativa crisi delle finalità di armonizzazione non potrà però affrontare senza danni l'allargamento dell'Unione Europea, coinvolgendo necessariamente anche gli aspetti fiscali ed, in particolare, quelli dell'iva. Difficile infatti che con l'attuale debolezza armonizzatrice il modello d'imposizione sui consumi trovi quell'efficacia necessaria per imporre ai nuovi Stati membri i vincoli necessari per garantire neutralità degli scambi in un mercato ben più ampio di quello attuale e garanzia finanziaria dell'Unione (...)"<sup>1</sup>.*

La situazione descritta dalla dottrina è osservabile anche nel settore dei servizi di comunicazione, tanto che le Direttive tese proprio ad evitare fenomeni di doppia imposizione, mancata imposizione, e ad evitare distorsioni concorrenziali, nella loro implementazione all'interno delle legislazioni

---

<sup>1</sup> Di Pietro, A., in AA. VV., op. cit., 2003, pag. 10 e segg.

nazionali spesso hanno visto queste finalità vanificate dall'*egoismo tributario* degli Stati.

### ***LA SESTA DIRETTIVA, MERVÄRDESSKATTELAG, DPR 633/72: IL PERMANERE DELLA DIFFERENZE***

Tra Sesta Direttiva ed il corpus del *Mervärdesskattelag* permangono differenze: alcuni concetti e definizioni legislative non trovano un riflesso diretto in ML, e spesso vi sono richiami ad altre normative nazionali, come per esempio all'*Income Tax Act* (IA) e all'*Accounting Act* (AA), ed esistono ancora differenze terminologiche. In maniera del tutto analoga, anche il Dpr n. 633/72 ha mostrato carenze nel recepimento della Sesta Direttiva, terminologiche e strutturali.

### ***DEROGHE ALLA REGOLA GENERALE ED ECCEZIONI ALL'IMPONIBILITÀ***

In relazione al problema della territorialità come implementata in Italia, la formulazione dell'art. 7 del Dpr n. 633/72 consente più di un dubbio interpretativo, e l'ampio numero di deroghe poste alla regola generale ha creato seri problemi di armonizzazione con la norma comunitaria.

In Svezia, il Cap. 3, 1§ ML identifica le operazioni imponibili: nonostante questo sussistono un numero consistente di altre previsioni che stabiliscono eccezioni all'imponibilità, complicando il quadro normativo. Inoltre, la nozione di attività economica è tuttora legata ad una intenzione e scopo di profitto, una finalità del tutto assente dal dettato della Sesta Direttiva.

### ***IL RICHIAMO ALLE LEGISLAZIONI NAZIONALI***

L'art. 4 del Dpr n. 633/72, nel definire l' esercizio di imprese arti o professioni, richiama gli articoli 2135 e 2195 del codice civile, mentre in Svezia il legislatore richiama in ML il Testo Unico delle Imposte sui Redditi.

Ancora: sia la Svezia che l'Italia nel definire il concetto di proprietà rinviano alle relative definizioni nazionali, e l'art. 7, commi 3 e 4 del Dpr. 633/72 richiama per le persone fisiche i concetti di domicilio e residenza ripresi dalle definizioni nazionali di cui al codice civile<sup>2</sup>. Analogamente, il Cap. 5, 7§ ML si

---

2 Vedasi il capitolo relativo alla territorialità.

ricollega al Cap. 3, 3§ par. 1 dell'*Inkomstlag* per definire la residenza. Mentre la Direttiva è una norma comunitaria, le regolamentazioni sulla residenza sono in entrambi i paesi determinate da norme nazionali: dove la Svezia richiama il Testo Unico delle Imposte sui redditi, l'Italia richiama il codice civile. Questo modello di tecnica legislativa è foriero di possibili disarmonie, ed è un procedimento che la Corte di Giustizia, Causa 320/88 (*Staatssecretaris van Financiën v Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*), ha riaffermato non essere sempre corretto.

## **LA NON UNIFORMITÀ NELLA QUALIFICAZIONE DEI SERVIZI DI COMUNICAZIONE**

### **DALLA CLASSIFICAZIONE GENERICA ALLE CLASSIFICAZIONI NON ARMONIZZATE**

La qualificazione resa in sede comunitaria per i servizi di telecomunicazione non effettua alcuna distinzione tra telecomunicazioni prestate tra operatori che prestano servizi ad altri operatori, ovvero operazioni effettuate all'ingrosso, ed operazioni dirette a consumatori o al dettaglio: la definizione comunitaria le ricomprende entrambe. Tale mancata distinzione può essere causa di problemi applicativi in termini di tassazione ai fini IVA, poiché qualora per i servizi di telecomunicazioni si renda applicabile l'art. 9, paragrafo 4 della Sesta Direttiva risulta necessario determinare anche il luogo dell'effettiva utilizzazione e dell'effettivo impiego del servizio.

La Direttiva sui servizi di telecomunicazioni però nulla dice in merito: è ipotizzabile, sulla base della legislazione in materia, che l'uso e l'utilizzo operino riferendosi alla localizzazione del cliente dell'operatore che acquista il servizio all'ingrosso. Questo sarebbe comunque un approccio non praticabile per le autorità fiscali – sarebbe impossibile per il primo operatore all'ingrosso sapere se ed in che misura l'operazione in corso deve essere sottoposta ad imposizione.

*“The better view is that the use and enjoyment rules seek to determine the place at which the services have their economic consequences – and that in the case of wholesale supplies this is determined not by their ultimate consumption but by the location of the business or other relevant fixed establishment of the operator acquiring the services. Therefore, in practice, the use and*

*enjoyment rules should not affect the operation of VAT on wholesale supplies”<sup>3</sup>.*

Sebbene la Direttiva 89/552/CEE classifichi in maniera chiara i servizi di televisione, la dottrina ha comunque affermato che nella pratica i servizi di radiodiffusione e di televisione possono a volte rientrare nella nozione di telecomunicazione, ed è inoltre spesso quasi impossibile procedere ad una netta separazione dei servizi di telecomunicazione dai servizi prestati tramite mezzi elettronici.

In Svezia, sebbene ML riporti la classificazione operata dal legislatore comunitario sia per quanto riguarda i servizi elettronici che per i servizi di telecomunicazione, la prassi interna sovrappone i due qualificando i servizi elettronici online nel novero dei servizi di telecomunicazione.

La persistenza di questa non facile distinzione tra prestazione di servizi di telecomunicazione e prestazione di servizi online ha indotto la dottrina<sup>4</sup> a ritenere che il legislatore comunitario abbia attribuito alle attività di telecomunicazioni ed ai servizi elettronici un quasi analogo criterio di individuazione territoriale agli effetti dell'IVA, consistente nella rilevanza, per ambedue i servizi, del luogo del domicilio del committente e del luogo del loro utilizzo. Ma un'affermazione simile non è corretta: il legislatore comunitario ha in realtà scelto di applicare ai servizi di telecomunicazione il criterio dell'effettivo utilizzo ed impiego, ed ai servizi prestati tramite mezzi elettronici il criterio della residenza.

In Italia il problema delle classificazioni e qualificazioni resta un problema dibattuto, poiché la legislazione italiana in materia di IVA si pone in parziale contraddizione con le disposizioni che si rinvencono all'interno della Sesta Direttiva, consentendo di ricomprendere all'interno dell'alveo delle cessioni di beni anche le cessioni di beni immateriali.

Sempre in Italia, il Dpr 633/72 non ha recepito neppure la classificazione comunitaria dei servizi di telecomunicazione e dei servizi elettronici, lasciando la qualificazione dei primi ad apposito atto normativo, Decreto 24 ottobre 2000, n. 366. La definizione data in quella sede è talmente ampia da ricomprendere anche la distribuzione di segnali radiotelevisivi, via cavo o satellite, e le altre operazioni accessorie o comunque connesse a detti servizi

---

<sup>3</sup> Purcell, N., op. cit., 2001, pag. 6.

<sup>4</sup> Pullino, E., op. cit., 2003.

quando le stesse sono considerate parte integrante del servizio in forza delle previsioni contrattuali.

Per quello che riguarda i servizi elettronici, in Italia è assente in tutta la legislazione tributaria una classificazione, e nessun recepimento dell'Allegato L della Direttiva 2002/38/CE è stato effettuato da parte del legislatore nazionale. L'unica classificazione tributaria è quella di cui alla Risoluzione Ministeriale del 15/11/2004, n. 133, talmente vaga da consentire di far rientrare nel proprio ambito anche alcuni servizi di telecomunicazione.

Infine, il Dpr 633/72 non presenta una definizione dei servizi di televisione, data solo con Legge 3 maggio 2004, n. 112, la cui compatibilità con l'ordinamento comunitario è attualmente al vaglio della Corte di Giustizia nella Causa C-380/05, tuttora pendente.

#### **LA MANCANZA DI UNA NOZIONE COMUNE DEL CONCETTO DI UTILIZZO E IL RISCHIO DI DOPPIA IMPOSIZIONE O DI MANCATA TASSAZIONE**

Il criterio dell'effettiva utilizzazione ed impiego previsto dall'art. 9, paragrafo 3 lett.b) della Sesta direttiva, opzionale per i servizi elencati alla lettera e) del paragrafo 9 dello stesso articolo (con esclusione espressa per i servizi prestati tramite mezzi elettronici) ed obbligatorio invece per i servizi di telecomunicazione e di radio-diffusione e di televisione ha causato problemi applicativi a causa del differente concetto di utilizzazione ed impiego rinvenibile all'interno dei singoli Stati membri.

La dottrina<sup>5</sup> in proposito evidenzia come le diverse legislazioni nazionali presentino cospicue variazioni, portando ad esempio come la legislazione belga interpreti il luogo di utilizzazione del servizio identificandolo, nella regola generale, con il luogo di residenza dell'acquirente, mentre la legislazione francese lo identifichi generalmente con il luogo di utilizzazione, ovvero con il luogo in cui il servizio è reso. In situazioni simili, un caso tipico di doppia imposizione può emergere facilmente qualora un servizio dovesse essere ritenuto effettuato, nel caso di presunzione basata sul luogo di prestazione, nello stato dove il servizio è reso, mentre il committente è cittadino di stato nel quale vige la presunzione che il servizio si intende prestato nel luogo di residenza del committente.

Di converso, un caso tipico di mancata imposizione causato dall'adozione di differenti concetti del criterio di effettiva utilizzazione ed impiego da parte dei

---

<sup>5</sup> Adonnino, P., op. cit., 1973, pag. 521.

paese membri potrebbe nascere quando uno Stato membro A che fa coincidere il criterio dell'effettiva utilizzazione ed impiego con il luogo dove il servizio è fisicamente utilizzato veda un suo contribuente visitare un altro Stato membro B che identifica tale criterio con il luogo in cui il destinatario della prestazione è stabilito o residente ed il servizio è reso da un prestatore extra comunitario. Nessuno dei due stati procederà alla tassazione del servizio<sup>6</sup>.

Poiché le presunzioni interpretative ed operative non sono mai assolute, il rischio di una doppia imposizione dovrebbe teoricamente essere scongiurato. Ma nella pratica il problema rimane latente, stante la mancanza di meccanismi tesi ad evitare in maniera assoluta il fenomeno, e alla possibile difficoltà di produrre una prova contraria a quella stabilita dallo Stato membro che ritiene verificata la condizione dell'utilizzazione e dell'impiego all'interno del proprio territorio.

### ***LE ALIQUOTE IVA SUI SERVIZI DI COMUNICAZIONE***

Le problematiche specifiche in tema di aliquote IVA nel settore dei servizi di comunicazione ruotano soprattutto intorno alla creazione di condizioni idonee a completare il processo di armonizzazione delle aliquote<sup>7</sup>.

Per i servizi prestati tramite mezzi elettronici la Direttiva 2002/38/CE ha escluso l'applicabilità di aliquote ridotte, implicando una diversa incidenza del tributo tra operazioni aventi identico contenuto. La soluzione suscita però perplessità, in quanto fin dalle linee guida emanate dal Comitato Fiscale dell'OCSE in occasione della Conferenza Ministeriale di Ottawa si è insistito sulla necessità di orientare la disciplina fiscale dell'*e-commerce* verso un principio di neutralità fiscale: la tassazione deve essere neutrale ed un sistema fiscale non dovrebbe applicare metodologie di tassazione diverse al commercio tradizionale e al commercio elettronico: le scelte economiche non devono essere scelte di opportunità fiscale<sup>8</sup>.

Inoltre, la differenziazione di aliquote applicabili a beni giuridici simili può comportare distorsioni del mercato a scapito della neutralità concorrenziale tecnologicamente collegate all'*hic et nunc*, in quanto il trattamento fiscale si baserebbe unicamente sul mezzo utilizzato per la trasmissione del bene<sup>9</sup>.

---

6 Lavagnilio, M., op. cit., 2001, pag. 12.

7 Screpanti, S., Commercio elettronico: problematiche civilistiche e fiscali fra esigenze di sviluppo e regolamentazione, ne il fisco n. 45 del 7 dicembre 1998, pag. 14719. Articolo disponibile anche su [fisconline](#).

8 Salvatore, A., op. cit., 2005, pag. 1177.

9 Miceli, R., op. cit., 2004, pag. 570, nota 74.

Nel settore editoriale tale problema si presenta con particolare evidenza sia in Italia che in Svezia, in quanto in entrambi gli stati la cessione di giornali quotidiani, notiziari, periodici qualora effettuata con le modalità ordinarie viene qualificata come cessione di beni e sottoposta a tassazione con l'aliquota agevolata, 4% per l'Italia e 6% per la Svezia. Ma se questa stessa informazione viene acquistata via Internet, viene classificata come prestazione di servizi con conseguente applicazione dell'aliquota ordinaria, pari al 25% per la Svezia e al 20% per l'Italia, con evidenti distorsioni del sistema.

Altri problemi che creano barriere alla crescita del commercio elettronico erano già stati evidenziati dalla Commissione in un documento del 1999<sup>10</sup>. In quella sede veniva evidenziato come dovevano essere evitate complesse categorizzazioni per i servizi prestati tramite mezzi elettronici per evitare problemi riflessi in tema di applicazione di aliquote IVA variabili tra lo 0% ed il 25% e facilitare la compliance per gli operatori di e-commerce.

*“Differences in definition and interpretation of what constitutes a service need to be eliminated”<sup>11</sup>*

### ***IL PERMANERE DELLA PRESENZA DI UN TRATTAMENTO DISCRIMINATORIO***

Le nuove regole disposte dalla Direttiva 2002/38/Ce furono formulate in quanto la situazione che si era creata in precedenza poneva gli operatori extracomunitari in una situazione di vantaggio rispetto agli operatori comunitari. E' stato osservato però che la Direttiva non solo non è comunque riuscita a stabilire una reale parità di trattamento tra operatori extracomunitari ed operatori comunitari, ma neppure tra operatori comunitari<sup>12</sup>.

Sussiste infatti un doppio trattamento discriminatorio riservato ai soggetti passivi non stabiliti. Un primo profilo di discriminazione riguarda il regime particolare, che prevede l'impossibilità di operare la deduzione dell'IVA sugli acquisti e la impossibilità quindi di potere ottenere il rimborso dell'IVA in sede di dichiarazione.

---

10 European Commission, Directorate general XXI, Documento XXI/1201/99- Imposizione indiretta e commercio elettronico, 8 giugno 1999, pag. 13. Indirect Taxes and e-commerce, 8 June 1999. Documento disponibile all'indirizzo [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/ecommerce\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/ecommerce_en.pdf)

11 Documento XXI/1201/99 (citato), pag. 13.

12 Dermott, Mc, Will and Emery, op. cit..



Un secondo elemento di discriminazione riguarda l'aliquota che deve essere applicata ai servizi elettronici, la quale risulta essere, in generale, peggiorativa qualora l'operatore sia extracomunitario<sup>13</sup>.

Un esempio: qualora un consumatore finale svedese non soggetto passivo acquisti servizi elettronici, l'aliquota che dovrà essere applicata dipenderà dalla localizzazione dell'operatore, extracomunitario oppure comunitario. Nel primo caso il consumatore svedese si vedrà applicata l'aliquota ordinaria svedese pari al 25%, mentre nel secondo caso, ad esempio acquistando in Germania o a Madeira, si vedrà applicata un'aliquota rispettivamente del 16% o del 15%.

Chiaramente tale situazione spinge gli operatori sia extracomunitari che comunitari a stabilirsi in Stati membri con una bassa aliquota IVA, ottenendo in tal modo un indubbio vantaggio fiscale sia nei confronti di operatori comunitari stabiliti in Paesi con un'aliquota IVA elevata (per esempio la Svezia) sia nei confronti degli operatori extracomunitari.

La Commissione europea nel 1998<sup>14</sup> aveva ribadito la necessità del rispetto della neutralità dell'imposizione, nel senso che

*le conseguenze dell'imposizione devono essere le stesse per i beni ed i servizi acquistati all'interno o all'esterno dell'UE*<sup>15</sup>.

Anche il traguardo della neutralità dell'imposizione, inteso come parità di trattamento fiscale per i servizi acquistati all'interno o all'esterno dell'UE, non può quindi dirsi pienamente raggiunto.

## **CONCLUSIONI**

Quindi, riprendendo le parole di autorevole dottrina<sup>16</sup>, i problemi all'interno della Comunità europea anche in materia di servizi di comunicazione sono essenzialmente legati a modelli di armonizzazione che concedono agli Stati un'ampia autonomia normativa alimentata da formule troppo generiche o da deroghe troppo generose; a un'autonomia che alimenta distorsioni concorrenziali; a una libertà in relazione agli strumenti di attuazione della

---

13 De Marco, S., op. cit., 2006, pag. 879

14 COM (1998) 374 def., cit..

15 COM (1998) 374 def., cit., par.1.2. [EN] the consequences of taxation should be the same for goods and services whether purchased from within or outside the EU. [SV] beskattningen bör ha samma följder för varor och tjänster oavsett om de köps inom eller utanför EU.

16 Di Pietro, A., in AA. VV., op. cit., 2003, pag. 10 e segg.

Direttiva che manifesta un vero e proprio primato del diritto interno; ad una giurisprudenza della Corte di Giustizia troppo spesso vanificata proprio nel necessario passaggio giuridico nell'attuazione nazionale; all'egoismo tributario nazionale che provoca una diffusa debolezza armonizzatrice dell'imposta sui consumi, che tollera gli stessi vincoli della Direttiva ma senza accettarne le finalità.

In proposito è stato sostenuto<sup>17</sup> che la Sesta Direttiva non esiste e che la legislazione degli Stati membri *si presume* sia armonizzata sulla base di questa o, come affermato da alcuni autori<sup>18</sup>, l'intervento comunitario è stato limitato ad un semplice tentativo di armonizzare / ravvicinare sistemi nazionali che tuttavia rimangono diversi.

Diversi elementi congiurano per minare in radice il processo di armonizzazione, e i problemi linguistici, che sottendono problemi di comunicazione interculturale, sono tra i principali. Le differenze di sfumature, gli errori di traduzione, i concetti che esistono in una lingua ma non in un'altra, tutti contribuiscono a creare disarmonie che si amplificano poi a dismisura nella pratica<sup>19</sup>. L'IVA è attualmente applicata sulla base di 27 differenti legislazioni nazionali, amministrata sulla base di 27 differenti Amministrazioni finanziarie<sup>20</sup>. Le *"liti fiscali"* tra i soggetti passivi e le Autorità fiscali sono risolte da 27 differenti Organi giurisdizionali i quali appartengono a 27 differenti sistemi giudiziari. Inoltre le stesse disposizioni comunitarie contengono numerose opzioni che autorizzano gli Stati membri ad effettuare adattamenti all'interno delle proprie legislazioni. Lo stesso Consiglio ha concesso numerose autorizzazioni a specifici Stati membri, affinché questi possano effettuare delle modifiche rispetto al sistema comune. La situazione non sembra per ora potersi dire cambiata con la rifusione della Sesta Direttiva<sup>21</sup>.

Inoltre, le legislazioni ed i legislatori nazionali sembrano avere una caratteristica in comune: al momento della prima implementazione di una previsione contenuta all'interno della Sesta Direttiva sembra sempre emergere un dato di sostanziale allineamento tra la legislazione preesistente ed il dettato comunitario. La norma nazionale è conforme<sup>22</sup>.

---

17 Van der Corput, W., EU VAT Implementing Regulation, in *International VAT Monitor*, n. 2, 2006, pag. 114.

18 Carinci, A., La questione fiscale nella costituzione europea, tra occasioni mancate e prospettive per il contribuente, in *Rassegna tributaria* n. 2 di marzo-aprile 2005, pag. 543. Articolo disponibile su [fisconline](#).

19 Van der Corput, W., op. cit., 2006, pag. 114.

20 Van der Corput, W., Moral Aspects of Preliminary Questions, in *International VAT Monitor*, n. 2, 2007, pag. 84.

21 Van der Corput, W., op. cit., 2007, pag. 84.

22 Van der Corput, W., op. cit., 2006, pag. 114.

Pur con tutti i meccanismi messi in atto per assicurare che le legislazioni IVA nazionali siano allineate con le disposizioni comunitarie, nessuno di questi risulta realmente effettivo: ma l'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia della Sesta Direttiva, sia come rinvio pregiudiziale operato dalle Corti nazionali degli Stati membri sia come procedura d'infrazione contro gli Stati membri portata avanti alla Corte di Giustizia da parte della Commissione Europea<sup>23</sup> sembra essere quello che produce più risultati.

Purtroppo, la Corte di Giustizia emette una ventina di sentenze in materia di IVA ogni anno, in settori molto specifici e per casi particolari. Presupponendo una media stabile, sarebbero necessarie diverse decadi per chiarire tutti gli aspetti fondamentali della Sesta Direttiva.

Un altro organismo che potrebbe svolgere un ruolo importante nel processo di armonizzazione dell'IVA è il Comitato IVA, ma questo ha solo un compito consultivo e le sue linee guida non sono obbligatorie. A conferma, dal 1996 ad oggi queste *guidelines* sono pubblicate da un numero molto esiguo di Stati Membri, ed in maniera selettiva<sup>24</sup>.

Sono passati dieci anni da quando nel 1997<sup>25</sup> la Commissione lanciò la proposta di trasformare il Comitato IVA da comitato consultivo a comitato di regolamentazione, rigettata dal Consiglio<sup>26</sup>, e ancora non ci sono in vista strumenti che possano assicurare una più incisiva opera di armonizzazione delle previsioni della Sesta Direttiva.

Resta che una soluzione ai problemi in materia di IVA in relazione alla disciplina dei servizi di comunicazione non va ricercata tanto in una forma di regolamentazione alternativa a quella già esistente e contenuta nella Sesta Direttiva, ora rifiuta, quanto in una maggiore armonizzazione del sistema ed un maggiore controllo sull'opera di adeguamento e di attuazione delle norme da parte degli Stati.

Questa ricerca ha aperto un minimo sguardo su due dei ventisette Stati che fanno parte dell'Unione, Svezia ed Italia. È sicuramente legittimo ipotizzare che

---

23 Van der Corput, W., op. cit., 2006, pag. 114.

24 Van der Corput, W., op. cit., 2006, pag. 114.

25 Cfr. in tal senso Com (97) 325 def., Proposta di direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 77/388/CEE - Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (comitato dell'imposta sul valore aggiunto). Gazzetta ufficiale n. C 278 del 13/09/1997 pag. 6. [EN] Com (97) 325 final, Proposal for a Council Directive amending Directive 77/388/EEC on the common system of Value Added Tax (the Value Added Tax Committee). Official Journal C 278 , 13/09/1997 P. 6. [SV] Com (97) 325 slutlig, Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG om det gemensamma systemet för mervärdeskatt (Mervärdeskattekommittén). Europeiska gemenskapernas officiella tidning nr C 278 , 13/09/1997 s. 6.

26 Van der Corput, W., op. cit., 2006, pag. 114.

la diffusa situazione di carente armonizzazione emersa per i servizi di comunicazione possa essere comune anche ad altri Stati membri. Evitare doppie imposizioni e mancate tassazioni richiede invece sicuramente, soprattutto in un settore come quello delle nuove tecnologie dell'informazione, un grado elevato di armonizzazione.

Non si può affermare che allo stato attuale questo ambizioso traguardo possa dirsi raggiunto.

## BIBLIOGRAFIA

AA.VV., *I contratti del commercio, dell'industria e del mercato finanziario*, Trattato diretto da Galgano F., II ed., Torino, 1995

AA. VV., *IIVA - Imposta sul Valore Aggiunto, ne il fisco*, Roma-Milano, 1987

AA. VV., *Lo Stato della Fiscalità nell'Unione Europea, L'Esperienza e l'Efficacia dell'Armonizzazione*, Università di Bologna "Alma Mater Studiorum", a cura di Di Pietro, A., Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento per le politiche Fiscali, Ufficio Comunicazione Istituzionale, 2003.

Adonnino, P., *L'attuazione nell'ordinamento interno della Direttiva n. 2002/38/CE in tema di regime Dell'IIVA applicabile ai servizi di radiodiffusione e di televisione e a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 7/8, 2004.

Adonnino, P., voce *Internet*, diritto tributario, in *Enciclopedia giuridica* Treccani, 2002

Adonnino, P., *La territorialità dell'IIVA*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1973

Alhager E., - Eliasson C., *Några synpunkter på Internet och mervärdesskatt*, Skattenytt, 2001

Amato Mangiameli, A. C., *Diritto e Cyberspace*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2000

Amatucci, A., - Roccatagliata F., *Trattato di Diritto Tributario Comunitario*, Capitolo XII

Armella, S., *Criteri interpretativi in tema di territorialità delle prestazioni di servizi*, in *Corriere Tributario*, n. 20, 2001

Armella, S., *Note sul regime IVA applicabile al commercio elettronico*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, I, 1999

Baer, K., - Summers, V. P., - Sunley, E., *A destination VAT for CIS trade*, IMF Working Paper, 1996.  
<<http://www.imf.org/external/pubs/cat/longres.cfm?sk=2006.0>>

Ballarino, T., *Diritti fondamentali* (Diritto dell'Unione Europea), Lezione del 16/11/2005. <<http://www.internet-law-digest.org/>>

Barenfeld, J., *Taxation of Cross-border Partnership, Double-Tax Relief in Hybrid and Reverse Hybrid Situations*, JIBS Dissertation Series n. 25, 2005

Belluzzo, L., *Commercio elettronico: la tassazione delle cessioni virtuali di beni*, ne il fisco, n. 47, dicembre 1999

Beneteau, J., *La fiscalité de l'internet*,  
<<http://www.financespubliques.com>>

Bouzidi, C., - Taferner A., *VAT Aspects of Telecommunication Interconnection Services in the EU - "The travails of the mountains lie behind us before us lie the travails of the plains"*, in VAT Monitor, Volume 11, 2000

Bràs F., - Dewerbe P., - Borges R., *The Madeira Free Zone and its standpoint within the European Union*, in EC Tax Review, 3, 2004

Capolupo, S., *IVA: commercio elettronico, fatturazione elettronica e microfilmatura ottica. Una vera rivoluzione*, ne il fisco n. 15, aprile 2004, pag. 2197

Carmini, S., *Il Diritto Comunitario e la sua attuazione in Italia*, Edizioni CEDAM, Padova, 2002

Carpentieri, L., *Il principio di territorialità nell'imposta sul valore aggiunto*, in Rivista di Diritto Tributario, I, 2002

Celli, R., Ferraguto, A., *La disciplina IVA in ambito UE delle operazioni di commercio elettronico diretto*, ne il fisco n. 45, dicembre 2002, pag. 7171.

Centore, P., *I confini dell'accessorietà nelle operazioni IVA, Corte di Giustizia UE, Sentenza 6 luglio 2006, Causa C-251/05, Commento*, in Corriere Tributario, n. 35, 2006

Centore, P., *Il principio di territorialità*, in Corriere Tributario, n. 34, 2001

Centore, P., *Il Regime IVA Applicabile ai servizi di Telecomunicazione*, in Corriere Tributario, n. 1, 1998

Centore, P., *IVA Europea, Aspetti Interpretativi ed Applicativi dell'IVA Nazionale e Comunitaria*, IPSOA, Q.E. 2006

Centore, P., *La rilevanza fiscale dell'e-commerce*, in Corriere Tributario, n. 7, 2001

Centore, P., *La Territorialità delle Prestazioni di Servizi*, in Corriere Tributario, n. 41, 2001

Centore, P., *Nuove regole territoriali all'orizzonte comunitario*, in Corriere Tributario, n. 9, 2004

Centore, P., *Qualificazione delle operazioni: le prestazioni di servizi*, in Corriere Tributario, n. 19, 2001, pag. 1418.

Cervone, T., *Il Rebus della Territorialità in Materia di IVA*, in Bollettino Tributario, II, 1981, pag. 1739.

Cipollina, S., *I confini giuridici del tempo presente. Il caso del diritto fiscale*, Giuffrè Editore, Milano, 2003

Comelli A., *IVA Comunitaria e IVA Nazionale, Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Edizioni CEDAM, Padova, 2000, pag. 3.

Corabi, G., *E-commerce ed imposizione indiretta nell'Unione europea: riflessioni a margine delle proposte di modifica della VI Direttiva IVA*, ne il fisco n. 43 del 26 novembre 2001, pag. 13790

Cordell, A., *Taxing the Internet: the proposal for a Bit tax*, Cambridge, 14 febbraio 1997 <<http://www.arraydev.com/commerce/jibc/9702-05.htm>>

Costanzo, L., *IVA: art. 12 del D.P.R. n. 633/1972. Punto fermo ma non troppo. Cessioni e prestazioni accessorie*, ne il fisco n. 48 del 27 dicembre 2004, pag. 8040

De Luca, A., *La Stabile Organizzazione nel Commercio Elettronico: spunti per una Revisione delle soluzioni Adottate dall'OCSE*, in Dialoghi di Diritto Tributario, n. 9, 2004, pag. 1

De Luca, A. *IVA e commercio elettronico*, in Dialoghi di Diritto Tributario, 2004, n. 11, pag. 1593 e segg.

De Luca, A., Ritrovato, F., *La stabile organizzazione nel commercio elettronico in Italia*, ne il fisco n. 14, 2004, pag. 2122.

Del Fabbro, M. - Spollero A., *IVA: il presupposto della territorialità nelle prestazioni di servizi. Art. 7, comma 3, del Dpr. n. 633/1972*, ne il fisco n. 7 del 24 febbraio 2003, pag. 1029

Della Valle E., - Sciarretta C., *Profili IVA della televisione digitale*, ne il fisco, n. 19 del 10 marzo 2003

De Marco, S., *Il "regime speciale" nell'e-commerce B2C: quali controlli*, ne il fisco, n. 6, febbraio 2006

Di Pace, M., *Commercio elettronico: verso una nuova regolamentazione dell'IVA*, ne il fisco, n. 28, luglio 2002, pag. 4482.

Di Pietro, A., *Federalismo e devoluzione nella recente riforma costituzionale: profili fiscali*, in Rassegna tributaria n. 1, 2006, pag. 245.

Eriksen, E., Hulsebos K., *Electronic commerce and VAT – An odyssey towards 2001, The world getting smaller, the VAT implications are getting Bigger*, in VAT Monitor n. 4, 2000.

Eurostat, *e-society in 2005*  
<[http://epp.eurostat.ec.europa.eu/pls/portal/docs/PAGE/PGP\\_PRD\\_CAT\\_P\\_REREL/PGE\\_CAT\\_PREREL\\_YEAR\\_2006/PGE\\_CAT\\_PREREL\\_YEAR\\_2006\\_MONTH\\_06/4-20062006-EN-AP.PDF](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/pls/portal/docs/PAGE/PGP_PRD_CAT_P_REREL/PGE_CAT_PREREL_YEAR_2006/PGE_CAT_PREREL_YEAR_2006_MONTH_06/4-20062006-EN-AP.PDF)>

Farmer, P., Lyal, R., *EC Tax Law*, Clarendon Press, Oxford 1994

Ficari, V., *Il Profilo Soggettivo nell'Imposta sul Valore Aggiunto: L'Impresa e L'impresa dell'Ente Economico*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 1999, fasc. 6, pag. 548

Filippi, P., *L'imposta sul Valore aggiunto nei rapporti internazionali*, in *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, coordinato da Victor Ukmar, CEDAM, 2002, pag. 1024 e segg.

Filippi, P., *Le cessioni di beni nell'imposta sul valore aggiunto*, Edizioni CEDAM, Padova, 1984

Fiorelli, A. - Santi A., *Specificità del concetto di "stabile organizzazione" ai fini dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2, 1998, pag. 367

Galeotti, Flori, M.A., a cura di, *Commercio Elettronico e Fisco*, Quaderni Cesifin, G. Giappichelli Editore, Torino, 2002

Freedman, J. M., *Taxation of telecommunications and e-commerce: borders - what borders?*, in *Tax planning international review* - London. - Vol. 29 (2002), no. 8 ; p. 19

Garbarini, C., *Commercio elettronico e imposta sul Valore Aggiunto*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3 2003.

Geurts, M., *Server as a permanent establishment?* in *Intertax*, 2000, issue n. 4, pag. 173 e 174.

Giorgi, M., *Gli acquisti attraverso reti informatiche. La disciplina IVA*, in *Rassegna tributaria*, n. 3 maggio-giugno 1999, pag. 765

Gormely, W., *EU Taxation Law*, Richmond, 2005

Guerra, C. R., *L'imposta sul Valore Aggiunto*, in *Manuale di Diritto Tributario*, a cura di Russo, P., Terza edizione, Giuffrè Editore, 1999

Gyöngyi Végh, P., *OECD Facing the Challenges of Electronic Commerce (Indirect Taxation)*, in *European Taxation*, n. 5, 2001, pag. 199 - 200

Hallenborg, P., *Elektronisk handel och indirekt skatt, ett diskussion der lag ([IT] Commercio elettronico e tassazione indiretta, una discussione sulla legge)*, Det It-rättsliga observatoriets rapport 14/2000

Hinneken, L., *An update overview of the European VAT rules concerning electric commerce*, in *EC Tax Review*, 2002, Volume 2, pag. 68

Hinneken, L., *International Taxation of Electronic Commerce: An Emerging Framework*, *Intertax* n. 27, 1999, pag. 441

Hinneken, L., *VAT policies in the digital age*, *EC Tax Review*, 2001, Vol. 2. pp. 116-119



Käbisch, V., *ECLIP (Electronic Commerce Legal Issues Platform)*, Esprit Project 27028, Electronic Commerce Legal Issues Platform, Research Paper – Taxation

IBFD, Terra, B. and Kajus, *A Guide to European VAT Directive: voce The concept of a “fixed establishment”*, accesso del 24 gennaio 2006.

IBFD, *Value Added Taxation in Europe, voce: Italy, Territoriality*, accesso del 17/11/2006.

IBFD, *Valued Added Taxation in Europe, voce Italy, rates*, accesso del 01/01/2007.

IBFD, *Valued Added Taxation in Europe, voce: Sweden, Supply of goods*, accesso del 20/01/2007.

IBFD, *voce Sweden, place of supply of services*, accesso del 10 Luglio 2006.

IBFD, *voce: Italy, Intangible services (advice, consultants, etc.)*, accesso del 17 novembre 2006.

IBFD, *voce: Valued added taxation in Europe, Sweden, Place of taxable transaction, Supply of services*, accesso del 5 Settembre 2006.

Ivinson, J., *Why the EU VAT and E-commerce Directive does not work*, in *International tax review*, n. 9, 2003, pag. 28 e 29

Jensen, P., *VAT levied on digital sales within EU*, in *International Tax Journal*, n. 1, 2004, pag. 5

Jenkins, P., *VAT and Electronic Commerce: The Challenges and Opportunities*, in *VAT Monitor*, Vol. 10, 1999, pag. 3

Johnssén, G., *e-skatte? i-skatte? o-skatte? Skatteraätten i en digital miliö*, *Observatorierapport 18/2000*, En rapport från Det IT- rättsliga observatoriet, pag. 39.

Jones, R. - Basu, S., *Taxation of Electronic Commerce: A Developing Problem*, in *International Review Of Law Computers & Technology*, Volume 16, n. 1, pagina 47, 2002

Kendall, K., *Using Destination and Origin Principles in Developing VAT Legislation*, in *Tax Notes Internazionale*, June 12, 2006, pag. 988

Kleerup, J., *E Mervärdeskatt*, *SkatteNytt*, pag. 5 e segg. n. 6, 2006

Kogels, H. A., *VAT @ e-commerce*, *Ec Tax Review*, 1999, Vol. 2, pag. 118

Kok, C., *EC Update*, in *European Taxation*, 2000, n. 9, pag. 29

Kyle, T., *Consumptive Disorder: GST and International Supplies of Things Other than Goods and Real Property* (2002), 17th Australian Tax Forum

Landgren, C., *Internet och dess betydelse för mervärdesskatten, En internationell studie* ([IT] Internet e la sua importanza per l' IVA, uno studio internazionale), in *Skattenytt*, n. 7-8, 1998

Landgren, C., *VAT and the internet*, Faculty of Law, University of Lund, Master thesis, Semester 1997, pagg. 47 e 48

Lavagnilio, M., *Telecommunications Services under Italian Law - Is the Italian VAT Treatment Consistent with the Sixth Directive?*, in *International VAT Monitor*, 3, 2001, pag. 121.

Lavagnilio, M., Territorialità dei servizi di telecomunicazione, in *l'IVA*, n. 8, 2002, pag. 615.

Lejeune, I. - Boutellis, O. - Joostens, M., *E-business Taxation – An Evolving Policy Exercise*, in *VAT Monitor*, Jan/Feb, 2001, pagina 6

Lovisolò, A., *La stabile organizzazione*, in *Corso di diritto tributario internazionale*, a cura di Uckmar, V., II Edizione, Edizioni CEDAM, Padova, 2002

Magnante, P., *La territorialità dei servizi nella disciplina nazionale dell'IVA: guida pratica agli adempimenti nelle operazioni transnazionali*, ne il fisco n. 45, 8 dicembre 2003, pag.7044

Mandò G. - Mandò D., *Manuale dell'Imposta sul Valore Aggiunto*, XXIII edizione, Ipsoa, 2006, pag. 293.

Marè, M., Sperotto, S., *La tassazione del commercio elettronico nei Paesi dell'OCSE: i criteri e gli effetti sui sistemi fiscali*, Università degli studi di Tuscia, Facoltà di Economia, 2002  
<<http://www.economia.unitus.it/mare/ecommerce1.pdf>>

Marello, E., *Le categorie tradizionali del diritto tributario ed il commercio elettronico*, in *Rivista di diritto tributario* n. 6, 1999, pag. 602

Massbaum, M. - Klaus, E., *The Proposal for an EC Council Directive Regarding the VAT Arrangements Applicable to Services Supplied by Electronic Means*, in *Intertax*, 2001, Volume 29, Issue 3, pag. 92

Mc Dermott, W., - Mc Dermott, E., *VAT and e-commerce directive*  
<<http://www.mwe.com>>

Melis, G., *Osservazioni a margine della Proposta di modifica della VI Direttiva CEE sul regime di imposta sul valore aggiunto applicabile a determinati servizi prestati mediante mezzi elettronici*, in *Rassegna tributaria* n. 3 di maggio-giugno 2001, pag. 713

Melz, P., *Guide to Swedish Tax Law Research*  
<<http://www.juridicum.su.se>>

Mercurio V., *Brevi considerazioni sull'applicazione dell'IVA alle attività di commercio elettronico dopo il D.Lgs. n. 273 del 2003*, in *Diritto e pratica tributaria*, fasc. 2, 2005, pag. 383

Miceli, R., *La territorialità IVA nelle "operazioni telematiche"*, in *Rassegna tributaria*, n. 2, marzo-aprile 2004, pag. 580 e segg.

Monti, A., *La Direttiva Sul Regime IVA Applicabile Al Commercio Elettronico*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, n. 1, 2003

Mutén L., *Mera om IT-skatten*, *Skattenytt*, n.10, 1998

OCSE (1997), *Electronic commerce: The challenges to Tax authorities and Taxpayers*, Turku (FI), 1997

OCSE (1998), *Electronic Commerce: a discussion paper on taxation issues*, Ottawa (CA), 1998

OCSE (1998), *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*, Ottawa (CA), 1998

OCSE (1999), *Defining and Measuring E-Commerce: A Status Report*, 1999

OCSE (1999), *The Economic and Social Impact of Electronic Commerce Preliminary Findings and Research Agenda*, Parigi, 1999

OCSE, Committee on Fiscal Affairs, Report To Working Party n. 1, *Tax Treaty Characterization Issues Arising from e-commerce By the Technical Advisory Group*

OCSE, *Taxation and Electronic Commerce, implementing the Ottawa Taxation framework conditions*, Parigi, 2001

OCSE, *Workshop on: Defining and Measuring Electronic Commerce*, Parigi, 1999

Ogley, A., *Principles of Value Added Tax, a European Perspective*, Interfisc publishing, 1998

Owens, J., *Taxation and E-Commerce: Progress Report*, in *Intertax*, 2000, issue n. 1, pag. 11.

Peirolo, M., *L'evoluzione normativa del criterio di collegamento con il territorio dello Stato delle prestazioni pubblicitarie*, in *Bollettino tributario*, n. 7, 2003

Peirolo, M., *La modifica del principio di territorialità IVA delle prestazioni di servizi secondo la proposta della Commissione UE*, in *Rassegna di fiscalità internazionale* n. 2, 2003

Pierro, M., *Beni e servizi nel Diritto tributario*, Edizioni CEDAM, Padova, 2003

Pirola, G. - Occhetta L., *IVA - Presupposto territoriale*, Banca dati Il Sole 24 ore

Pistone, P., *Centro di attività stabile e stabile organizzazione: l'IVA richiede un'evoluzione per il XXI secolo?*, in Rivista di Diritto Tributario, 1999

Pistone, P., *Fixed Establishment and Permanent Establishment*, in VAT Monitor, n. 3, 1999

Potito, E., *Le imposte indirette sugli affari*, Giuffrè Editore, Milano, 1995

Pullino, E., *Il commercio elettronico e l'IVA*, allegato n. 27 a il fisco n. 41 del 10 novembre 2003

Purcell, N., *VAT and Telecoms Industry - A UK Perspective*, in The EC Tax Journal, n. 5, 2001 <<http://www.mwe.com/>>

Rango, F., *La tassazione indiretta del commercio elettronico ed il nuovo regime transitorio*, ne il fisco n. 26 luglio 2002, pag. 4200

Ravaccia, M., *Il regime fiscale del software nei rapporti internazionali*, in Rassegna tributaria, n. 1, 1997, pag. 106, nota n. 24.

Raviola, D., *Commercio elettronico:scenario economico e legislazione tributaria dell'Unione europea*, ne il fisco n. 36, ottobre 2002, pag. 5755

Ricca, F., *IVA, Servizi di radiodiffusione e di e-commerce, D.Lgs. 1 agosto 2003, n. 273, Il Commento*, in Corriere Tributario, n. 41, 2003, pag. 3410

Rinaldi, R., a cura di, *La fiscalità del commercio via Internet*, Giappichelli, Torino, 2001

Rosa, L., *La tassazione ai fini IVA del commercio elettronico*, in Bollettino Tributario, n. 20, 2002, pag. 1465

Salvatore, A., *Oggetto delle transazioni telematiche e disciplina delle cessioni di beni e prestazioni di servizi nelle Imposte sul Reddito e nell'Imposta sul Valore aggiunto*, in Bollettino Tributario, n. 15-16, 2005, pag.1176

Salvini, L., *L'IVA tra origine e destinazione*, Conferenza Internazionale, Università di Ravenna, 13 e 14 ottobre 2006.

SECIT, *Studio indagine sulle prospettive di evoluzione del commercio elettronico via internet*  
<<http://www.secit.finanze.it/site.php?page=20060327160240190>>

Seipel, P., *Law and information Technology. Swedish Views, An antology produced by the IT Law Observatory of the swedish ICT Commission.*  
<[http://www.itkommissionen.se/dynamaster/file\\_archive/020124/f34ba8a9ab542aee561703e01a99c228/18\\_2000%20e-skatt%20i-skatt%200-skatt%20Skatter%e4tten%20i%20en%20digital%20milj%f6.pdf](http://www.itkommissionen.se/dynamaster/file_archive/020124/f34ba8a9ab542aee561703e01a99c228/18_2000%20e-skatt%20i-skatt%200-skatt%20Skatter%e4tten%20i%20en%20digital%20milj%f6.pdf)>

Smith, G. J. H., *Internet law and regulation*, Sweet & Maxwell, London, 1996

Spagna Musso, E., *Diritto Costituzionale*, IV edizione, Edizioni CEDAM, Padova, 1989

Spano, E., *Questioni Civilistiche e Fiscali in materia di Modiche delle aliquote IVA*, in Bollettino tributario, n. 11, 1998

Stancati, G., *IVA - cessioni di beni, Acquisto di software a mezzo internet: profili IVA*, in Corriere Tributario, Approfondimenti, n. 20, 2000

Swinkels, J., *Evolution of the EU Place-of-Supply Rules*, in International VAT Monitor, n.2, 2006

Tagliafierro, F., Tagliafierro, L., *Le nuove disposizioni comunitarie per la lotta alla frode IVA*, ne il fisco n. 11, marzo 2005, pag. 1600.

Terra, B., - Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives*, voce: Primary Community law, IBFD

Terra, B., - Wattel J. P., *European Tax Law*, IV edition, Kluwer Law International

Terra, B., *European indirect tax law, VAT and other indirect taxes*, 2003

Terra, B., Bulk, G., C., *Telecommunication, Tangible Property? Trying to come to grips with VAT and telecom is akin to trying to get your hands around a piece of jelly*, in Vat Monitor, n. 6, 1996, pag. 323, 324.

Tesauo F., *Istituzioni di Diritto Tributario*, Vol. 2 parte speciale, Utet, 1994

Tesauo, G., *Diritto Comunitario*, Edizioni CEDAM, Padova, 2003

Torrente, A. - Schlesinger, P., *Manuale di Diritto Privato*, XIII edizione, Giuffrè Editore, 1990

Tundo, F., *In tema di stabile organizzazione ed IVA*, in Diritto e pratica tributaria, 1992

Valente, P., - Roccatagliata, F., *Internet: Bit tax, ultima frontiera nella società dell'informazione?*, ne il fisco n. 16, aprile 1999, pag. 5514.

Valente, P., - Roccatagliata, F., *Internet. I principi del diritto fiscale internazionale*, Rassegna di fiscalità internazionale, n. 5, 2001.

Valente, P., - Roccatagliata, F., *Internet Aspetti Giuridici e Fiscali del Commercio Elettronico*, con la collaborazione del Centro Studi Ernst & Young, Roma, Eti - il fisco, 2001.

Valsecchi, M., *La territorialità ai fini IVA delle prestazioni di servizi*, ne il fisco n. 39, 1995.

Van der Corput, Walter, *EU VAT Implementing Regulation*, in International VAT Monitor, n. 2, 2006.

Van der Corput, W., *Moral Aspects of Preliminary Questions*, in International VAT Monitor, n. 2, 2007.

Van der Paardt, R. N.G., *Telecommunication and VAT*, in Ec Tax Review, n.1, 2002

Visentin, G. - Piovesana, O., *Territorialità delle prestazioni di servizi ai fini dell'imposta sul valore aggiunto*, ne il fisco n. 21 del 28 maggio 2001, pag. 7549

Westberg, B., *Cross-Border Taxation of E-Commerce*, IBFD, Amsterdam, 2002

Westberg, B., *EG-direktiv om mervärdesbeskattning av elektroniskt tillhandahållna tjänster och radio- och televisionssändningar*, Skattenytt, n. 10, 2002

Westberg, B., *Elektronisk handel – varför av skatterättsligt interesse?*, in Svensk skattetidning, 1999

Westberg, B., *Implementering av EG-direktiv om mervärdesbeskattning av elektroniska tjänster och radio- och televisionssändningar*, Skattenytt, n. 10, 2003

Zambon, P., *Il nuovo regime IVA per il commercio elettronico*, ne il fisco n. 19, maggio 2002, pag. 2919

Zweigert, K., - Kötz, H., *Introduction to comparative law*, III edizione, Oxford University Press, New York, 1977

## **FONTI**

### ***FONTI EUROPEE***

#### **FONTI DI DIRITTO COMUNITARIO PRIMARIO**

Trattato sull'Unione Europea *art. 2 , art. 3, art. 47, art. 49, art. 55, art. 95, art. 81, art. 82, art. 154, art. 155, art. 156, art. 157, artt. da 163 a 172, art. 157, art. 299*

Trattato che adotta una Costituzione per l'Europa, *art. II-71*

#### **FONTI DI DIRITTO COMUNITARIO SECONDARIO**

##### ***DIRETTIVE***

Sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme. GU L 145 del 13.6.1977, pagg. 1-40.

Decima direttiva 84/386/CEE del Consiglio del 31 luglio 1984 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari, che modifica la direttiva 77/388/CEE - Applicazione dell'imposta sul valore aggiunto alle locazioni di beni mobili materiali. GU L 208 del 3.8.1984, pagg. 58-58.

Direttiva 89/552/CEE del Consiglio, del 3 ottobre 1989, relativa al coordinamento di determinate disposizioni legislative, regolamentari e amministrative degli Stati Membri concernenti l'esercizio delle attività televisive. GU L 298 del 17.10.1989, pag. 23 - 30.

Direttiva 90/387/CEE del Consiglio, del 28 giugno 1990, sull'istituzione del mercato interno per i servizi delle telecomunicazioni mediante la realizzazione della fornitura di una rete aperta di telecomunicazioni. GU L 192 del 24.7.1990, pagg. 1-9.

Direttiva 90/388/CEE della Commissione, del 28 giugno 1990, relativa alla concorrenza nei mercati dei servizi di telecomunicazioni. GU L 192 del 24.7.1990, pagg. 10-16.

Direttiva 91/680/CEE del Consiglio, del 16 dicembre 1991, che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica, in vista della soppressione delle frontiere fiscali, la direttiva 77/388/CEE , GU L 376 del 31.12.1991, pagg. 1-19.

Direttiva 98/34/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 22 giugno 1998 che prevede una procedura d'informazione nel settore delle norme e delle regolamentazioni tecniche. GU L 204 del 21.7.1998, pagg. 37–48.

Direttiva 98/34/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 22 giugno 1998 che prevede una procedura d'informazione nel settore delle norme e delle regolamentazioni tecniche. GU L 204 del 21.7.1998, pagg. 37–48.

Direttiva 98/48/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 20 luglio 1998 relativa ad una modifica della direttiva 98/34/CE che prevede una procedura d'informazione nel settore delle norme e delle regolamentazioni tecniche. GU L 217 del 5.8.1998, pagg. 18–26.

Direttiva 1999/59/CE del Consiglio, del 17 giugno 1999, che modifica la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda il regime di imposta sul valore aggiunto applicabile ai servizi di telecomunicazioni. GU L 162 del 26.6.1999, pagg. 63–64.

Direttiva 2000/31/CE del Parlamento europeo e del Consiglio dell'8 giugno 2000 relativa a taluni aspetti giuridici dei servizi della società dell'informazione, in particolare il commercio elettronico, nel mercato interno («Direttiva sul commercio elettronico»). GU L 178 del 17.7.2000, pagg. 1–16.

Direttiva 2002/38/CE del Consiglio, del 7 maggio 2002, che modifica temporaneamente la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda il regime di imposta sul valore aggiunto applicabile ai servizi di radiodiffusione e di televisione e a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici. GU L 128 del 15.5.2002, pagg. 41–44.

Direttiva 2006/58/CE del Consiglio, del 27 giugno 2006, che modifica la direttiva 2002/38/CE relativamente al periodo di applicazione del regime di imposta sul valore aggiunto applicabile ai servizi di radiodiffusione e di televisione e a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici. GU L 174 del 28.6.2006, pagg. 5–6.

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto. GU L 347 dell'11.12.2006, pagg. 1–118.

Direttiva 2006/138/CE del Consiglio, del 19 dicembre 2006, che modifica la direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto relativamente al periodo di applicazione del regime di imposta sul valore aggiunto applicabile ai servizi di radiodiffusione e di televisione e a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici. GU L 384 del 29.12.2006, pagg. 92–93.



## **REGOLAMENTI E DECISIONI**

Risoluzione del Consiglio del 30 giugno 1988 sullo sviluppo del mercato comune dei servizi e delle apparecchiature di telecomunicazione entro il 1992. GU C 257 del 4.10.1988, pag. 1 – 3.

Regolamento (CEE) n. 218/92 del Consiglio, del 27 gennaio 1992, concernente la cooperazione amministrativa nel settore delle imposte indirette (IVA). GU L 24 dell' 1.2.1992, pagg. 1–5.

Decisioni da 97/200/CE a 907/214/CE del Consiglio, del 17 marzo 1997. GU L 86 del 28.3.1997, pagg. 5-34.

Regolamento (CE) n. 792/2002 del Consiglio, del 7 maggio 2002, che modifica temporaneamente il regolamento (CEE) n. 218/92 concernente la cooperazione amministrativa nel settore delle imposte indirette (IVA) con riferimento a delle misure aggiuntive in materia di commercio elettronico. GU L 128 del 15.5.2002, pagg. 1–3.

Regolamento (CE) n. 1798/2003 del Consiglio, del 7 ottobre 2003, relativo alla cooperazione amministrativa in materia d'imposta sul valore aggiunto e che abroga il regolamento (CEE) n. 218/92. GU L 264 del 15.10.2003, pagg. 1–11.

Regolamento (CE) n. 1777/2005 del Consiglio, del 17 ottobre 2005, recante disposizioni di applicazione della direttiva 77/388/CEE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto. GU L 288 del 29.10.2005, pagg. 1–9.

## **COM**

COM (1985) 310 def., Milano, 28-29 GIUGNO 1985, Il Completamento del Mercato Interno: Libro Bianco della Commissione per il Consiglio Europeo.

COM (1997) 42 def. Proposta di Decisione del Consiglio che autorizza la Repubblica italiana ad applicare una misura di deroga all'articolo 9 della Sesta Direttiva IVA (77/388/CEE) in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari.

COM (1997) 157 def., Comunicazione della commissione al consiglio, al parlamento europeo, al comitato economico e sociale e al comitato delle regioni, Un'iniziativa europea in materia di commercio elettronico.

COM (1998) 374 def., Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento europeo e al Comitato economico e sociale - Commercio elettronico ed imposizione indiretta.

COM (1998) 586 def., Proposta di direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio relativa a taluni aspetti giuridici del commercio elettronico nel mercato interno. *GU C 30 del 5.2.1999, pag. 4.*

COM (1999) 687 Europe - Una società dell'informazione per tutti - Comunicazione relativa ad un'iniziativa della Commissione in occasione del Consiglio europeo straordinario di Lisbona (23 - 24 marzo 2000)

COM (2000) 348 def., Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo - Strategia volta a migliorare il funzionamento del regime IVA nel mercato interno.

COM (2000) 349 def., Proposta di direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda il regime di imposta sul valore aggiunto applicabile a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici. *GU C 337E del 28.11.2000, pagg. 65-67*

COM (2002) 263 def., Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento europeo, al Comitato economico e sociale e al Comitato delle regioni - eEurope 2005: una società dell'informazione per tutti - Piano d'azione da presentare per il Consiglio europeo di Siviglia 21 e 22 giugno 2002.

COM (2003) 397 def. Proposta di direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda le aliquote ridotte dell'imposta sul valore aggiunto.

COM (2003) 614 def., Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento Europeo e al Comitato economico e sociale europeo - Riesame e aggiornamento delle priorità nella strategia IVA.

COM (2003) 822 def., Proposta di direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi.

COM(2004) 728 def., Proposta di Direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 77/388/CEE al fine di semplificare gli obblighi in materia di imposta sul valore aggiunto.

COM(2005) 229 def., Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento Europeo, al Comitato Economico e sociale Europeo e al Comitato delle Regioni "i2010 – Una società europea dell'informazione per la crescita e l'occupazione".

COM(2005) 334 def., Proposta modificata di Direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi.

COM (2006) 210 def., Proposta di Direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 2002/38/CE relativamente al periodo di applicazione del regime di imposta sul valore aggiunto applicabile ai servizi di radiodiffusione e di televisione e a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici.

COM(2006) 739 def., Proposta di Direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 2002/38/CE del Consiglio relativamente al periodo di applicazione del

regime di imposta sul valore aggiunto applicabile ai servizi di radiodiffusione e di televisione e a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici.

### **GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA**

Sentenza della Corte del 5 febbraio 1963. NV Algemene Transport - en expeditie onderneming Van Gend en Loos e l'Amministrazione olandese delle imposte. Causa 26/62. Raccolta della giurisprudenza 1963 pagina 3.

Sentenza della Corte del 6 ottobre 1970, Franz Grad contro Finanzamt Traunstein. Causa 9/70. Raccolta della giurisprudenza 1970, pag. 825.

Sentenza della Corte dell'8 aprile 1976. Gabrielle Defrenne contro Sa Sabena. Causa 43/75. Raccolta della giurisprudenza 1976 pagina 455.

Sentenza della Corte del 9 marzo 1978, Amministrazione delle Finanze dello Stato contro SpA Simmenthal, Causa 106/77. Raccolta della giurisprudenza 1978 pagina 629.

Sentenza della Corte del 19 gennaio 1982. Ursula Becker contro finanzamt muenster-innenstadt. Causa 8/81. Raccolta della giurisprudenza 1982 pagina 53.

Sentenza della Corte del 1 aprile 1982. Staatssecretaris Von Financien vs Hong-Kong Trade Development Council. Causa 89/81. Raccolta della giurisprudenza 1982 pagina 1277.

Sentenza della corte del 14 febbraio 1985. D.a. Rompelman ed e.a. rompelman-van deelen contro ministro delle finanze. Causa 268/83. Raccolta della giurisprudenza 1985 pagina 655.

Sentenza della Corte del 4 Luglio 1985. Gunter Berkholz contro Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt. Causa 168/84. Raccolta della giurisprudenza 1985 pagina 2251.

Sentenza della Corte del 23 gennaio 1986. Trans Tirreno Express Spa contro Ufficio Provinciale IVA. Causa 283/84. Raccolta della giurisprudenza 1986 pagina 231.

Sentenza della corte del 8 marzo 1988. Causa 102/86. Apple and Pear Development Council v Commissioners of Customs and Excise. Raccolta della giurisprudenza 1988 pagina 1443.

Sentenza della Corte del 15 marzo 1989. Knut Hamann contro Finanzamt Hamburg-Eimsbuettel. Causa 51/88. Raccolta della giurisprudenza 1989 pagina 767.

Sentenza della Corte del 8 febbraio 1990. Staatssecretaris van Financien contro Shipping and Forwarding Enterprise Safe bv (safe rekencentrum bv). Causa 320/88. Raccolta della giurisprudenza 1990 pagina I-285.

Sentenza della Corte del 13 marzo 1990, Commissione delle Comunità Europee contro Repubblica Francese, Causa c-30/89. Raccolta della giurisprudenza 1990 pagina I-691.

Sentenza della Corte del 4 ottobre 1995. Finanzamt Uelzen contro Dieter Armbricht. Causa C-291/92. Raccolta della giurisprudenza 1995 pagina I-2775.

Sentenza della Corte del 2 maggio 1996. Faaborg-Gelting Linien A/S contro Finanzamt Flensburg. Causa C-231/94. Raccolta della giurisprudenza 1996 pagina I-2395.

Sentenza della Corte del 26 settembre 1996, Jürgen Dudda contro Finanzgericht Bergisch Gladbach. Causa C-327/94, Raccolta della giurisprudenza 1996 pagina I-4595.

Sentenza della Corte del 20 febbraio 1997. Commissioners of Customs and Excise contro DFDS A/S. Causa C-260/95. Raccolta della giurisprudenza 1997 pagina I-1005.

Sentenza della Corte del 6 marzo 1997. Maatschap M.J.M. Linthorst , K.G.P. Pouwels en J. Scheren c.s. contro Inspecteur der Belastingdienst / Ondernemingen Roermond. Causa C-167/95. Raccolta della giurisprudenza 1997 pagina I-1195.

Sentenza della Corte del 5 giugno 1997. Sparekassernes Datacenter (SDC) contro Skatteministeriet. Causa C-2/95. Raccolta della giurisprudenza 1997 pagina I-3017.

Sentenza della Corte del 17 luglio 1997. ARO Lease BV contro Inspecteur van de Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam. Causa C-190/95. Raccolta della giurisprudenza 1997 pagina I-4383.

Sentenza della Corte del 7 maggio 1998. Lease Plan Luxembourg SA contro Stato belga. Causa C-390/96. Raccolta della giurisprudenza 1998 pagina I-2553.

Sentenza della Corte del 14 luglio 1998. Commissioners of Customs & Excise contro First National Bank of Chicago. Causa C-172/96. Raccolta della giurisprudenza 1998 pagina I-4387.

Sentenza della Corte del 22 ottobre 1998. Commissioners of Customs and Excise contro T.P. Madgett, R.M. Baldwin e The Howden Court Hotel. Cause riunite C-308/96 e C-94/97. Raccolta della giurisprudenza 1998 pagina I-6229.

Sentenza della Corte del 25 febbraio 1999, Card Protection Plan Ltd (CPP) contro Commissioners of Customs & Excise, Causa C-349/96, raccolta della giurisprudenza 1999 pagina I-973.

Sentenza della Corte del 19 settembre 2000. Ampafrance SA contro Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire (C-177/99) e Sanofi

Synthelabo contro Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne (C-181/99). Cause riunite C-177/99 e C-181/99. Raccolta della giurisprudenza 2000 pagina I-7013.

Sentenza della Corte del 18 gennaio 2001. Svenska staten contro Stockholm Lindöpark AB e Stockholm Lindöpark AB contro Svenska staten. Causa C-150/99. Raccolta della giurisprudenza 2001 pagina I-493.

Sentenza della Corte del 15 marzo 2001. Syndicat des producteurs indépendants (SPI) contro Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie. Causa C-108/00. Raccolta della giurisprudenza 2001 pagina I-2361.

Sentenza della Corte del 20 gennaio 2005. Hotel Scandic Gåsabäck AB contro Riksskatteverket. Causa C-412/03. Raccolta della giurisprudenza 2005 pagina I-743.

Causa C-380/05. Domanda di pronuncia pregiudiziale, proposta dal Consiglio di Stato con ordinanza 19/04/2005 nel procedimento Centro Europa 7 Srl contro Ministero delle Comunicazioni e Autorità per le Garanzie nelle Comunicazioni, Direzione Generale Autorizzazioni e Concessioni Ministero delle Comunicazioni, Gazzetta ufficiale n. C 010 del 14/01/2006 pag. 9 -10.

Sentenza della Corte di Giustizia del 2 giugno 2005, Mediakabel BV contro Commissariaat voor de Media, Causa C-89/04, Raccolta della giurisprudenza 2005 pagina I-4891.

Sentenza della Corte 27 ottobre 2005, Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV e Staatssecretaris van Financiën, Causa C-41/04. Raccolta della giurisprudenza 2005 pagina I-9433.

Sentenza della Corte del 21 febbraio 2006. Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd e County Wide Property Investments Ltd contro Commissioners of Customs & Excise. Causa C-255/02. Raccolta della giurisprudenza 2006 pagina I-1609.

Sentenza della Corte del 9 marzo 2006. Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie contro Gillan Beach Ltd. Causa C-114/05. Raccolta della giurisprudenza 2006 pagina I-2427.

Sentenza della Corte del 6 luglio 2006, Talacre Beach Caravan Sales Ltd contro Commissioners of Customs & Excise. Causa C-251/05. Raccolta della giurisprudenza 2006.

#### ***ALTRE FONTI***

Building the European Information Society for us all, Final policy report of the high-level expert group, April 1997, European Commission Directorate-General for employment, industrial relations and social affairs.

Documento XXI/98/0359 del 3 April 1998: Interim report on the implications of electronic commerce for VAT and Customs.

Commissione europea, Directorate general XXI, Documento XXI/1201/99 - Imposizione indiretta e commercio elettronico, 8 giugno 1999.

Consiglio europeo di Lisbona, 23 E 24 Marzo 2000.

Commissione Europea (2000), Case No. COMP/ JV.37-BskyB/ Kirch Pay TV. Regulation (EEC) No. 4064/ 89 Merger Procedure 21/03/2000.

Parlamento Europeo, T5-0573/2000 del 14/12/2000.

Commission tax strategy - FAQ, Memo/01/193, Brussels, 23rd May 2001.

Consiglio di Venezia Opinion no. 309/2004 del 13/06/2005.

DOC/ 2108 /2007 – EN della Commissione Europea, Vat rates applied in the Member States of the European Community, Situation at 1st January 2007.

### ***FONTI SVEDESI***

Proposition 1993/94: 99

Mervärdesskattelag (1994:200)

Prop. 1994/95:57, Mervärdesskatt och EU

Prop. 1996/97:81, Mervärdesskatt - Beskattningsland för telekommunikationstjänster

Prop. 1996/97:10, Mervärdesskat inom kultur, utbildnings och idrottsområdet

Prop. 2001/02: 45, Sänkt mervärdesskatt på böcker och tidskrifter m.m.

Prop. 2002/03:77, Mervärdesskatteregler för elektronisk handel samt för radio- och TV-sändningar

RSV skrivelse 980519, Dnr. 4743-98/900

RSV skrivelse 991216, Dnr. 10940-99/120

RSV:s skrivelser 980320, Definition av utländska företag som bedriver näringsverksamhet, Dnr. 2144-98/911

RSV:s skrivelser 020614, Dnr. 1982-02/120, Tillämplig skattesats för tidning med medföljande vara

RSV:s skrivelser 030423, Elektronisk handel - riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté den 8 januari 2003, Dnr. 3325-03/100

SOU 1994:88. Mervärdesskatten och EG (l'IVA e l'EU)

SOU 2002:74, Mervärdesskatt i ett Eg-rättsligt perspektiv,

SOU 2002:74, Mervärdesskatt i ett Eg-rättsligt perspektiv,  
SOU 2005:57, Skatteutskottet Handledning för mervärdesskatt 2003, RSV  
553, utgåva 14

**GIURISPRUDENZA SVEDESE**

RÅ 1979 Aa 184

RÅ 1979 Aa 199

RÅ 1980 Aa 162

RÅ1989 ref 109

RÅ 1997, ref. 54

RÅ 1997 ref. 54

RÅ 2001 ref. 69

RÅ 2005 ref. 71

***FONTI ITALIANE***

Costituzione della Repubblica italiana

Dpr n. 633/72

Ministero delle Finanze, Tasse e Imposte Indirette sugli Affari, Circolare 3  
agosto 1979, n. 26

Risoluzione Ministeriale 4 febbraio 1980, n. 366004.

Ministero delle Finanze - Dipartimento delle Entrate - Dir.centrale: Affari  
giuridici e contenz. tributario - Servizio VII , Circolare del 23 febbraio 1994, n.  
13.

Circolare Assonime n. 151 del 20 dicembre 1994.

Circolare Assonime n. 53 del 12 maggio 1995.

Ministero delle Finanze - Dipartimento delle Dogane – Dir. centrale: Servizi  
Doganali - Ispettorato 2, Circolare 15 maggio 1995, n. 142.

Ministero delle Finanze - Dipartimento delle Entrate - Dir.centrale: Affari  
giuridici e contenzioso tributario. Risoluzione ministeriale 21 aprile 1997, n.  
70/E.

Risoluzione n. 8/E-VII-15-127 del 23 gennaio 1997, Direzione affari Giuridici  
e contenzioso tributario.

Circolare n. 328/E del 24 dicembre 1997, Direzione Affari Giuridici e  
Contenzioso Tributario.

Circolare n. 147/E, del 10 giugno 1998, Direzione Affari Giuridici e Contenzioso Tributario.

Risoluzione n. 14/E-25972, del 14 febbraio 2000, Direzione Affari Giuridici e Contenzioso Tributario.

Ministero delle finanze Decreto 24 ottobre 2000, n. 366, Applicazione dell'imposta sul valore aggiunto alle operazioni effettuate nel settore delle telecomunicazioni, Gazzetta Ufficiale n. 288 dell'11 dicembre 2000.

Nota n. 46585, del 5 giugno 2000 Direzione Regionale della Lombardia.

Risoluzione del 17 giugno 2002 , n. 195, Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa e Contenzioso.

Risoluzione del 18 giugno 2002 , n. 196, Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa e Contenzioso.

Risoluzione n. 261/E del 2 agosto 2002 dell'Agenzia delle Entrate.

Risoluzione del 18 novembre 2002 , n. 361, Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa e Contenzioso.

Risoluzione 30 settembre 2003, n. 186/E, Agenzia delle Entrate - Direzione normativa e contenzioso, IVA

Risoluzione 30 settembre 2003, n. 186/E, Agenzia delle Entrate

Risoluzione n. 133 del 15/11/2004 dell'Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Circolare n. 54 del 23/12/2004, Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia (G. U. n. 301 del 30/12/03) tabella di classificazione delle attività economiche - ATECOFIN 2004

#### **GIURISPRUDENZA ITALIANA**

Corte di Cassazione, sentenza 13 settembre 1983, n. 5549

Commissione Tributaria Centrale, decisione del 10 aprile 1985, n. 3354

Corte di Cassazione, sentenza 04 aprile 1990, n. 2796

Commissione Tributaria Centrale, decisione del 24 ottobre 1990, n. 22

Corte di Cassazione, sentenza 13 dicembre 1996, n. 11141

Corte di Cassazione, sentenza 3 dicembre 1997, n. 3953

Commissione Tributaria Centrale, decisione del 19 febbraio 2001, n. 2152

Corte di Cassazione, sentenze 7 marzo 2002, n. 3367 e 3368 del



Corte di Cassazione, sentenza 06 maggio 2002, n. 6473

Corte di Cassazione, sentenza 8 novembre 2002, n. 10925

Corte di Cassazione, sentenza 11 marzo 2003, n. 3570

Corte di Cassazione, sentenza 28 settembre 2004, n. 22644

Corte di Cassazione, sentenza 12 gennaio 2005, n. 7703

Corte di Cassazione, sentenza 25 gennaio 2006, n. 17206

### ***DOCUMENTI OCSE***

OECD (1997), *Electronic Commerce: The Challenges to Tax Authorities and Taxpayers*. OCSE (1997), Turku, Finlandia

OECD (1998). *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*

OCSE (1998), *Electronic Commerce: a discussion paper on taxation issues*, Ottawa

OCSE (1999), "The Economic and Social Impact of Electronic Commerce Preliminary Findings and Research Agenda", Paris.

OCSE (1999), *Defining and Measuring E-Commerce: A Status Report*, 1999

OCSE (2001), Report To Working Party n. 1, "Tax Treaty Characterization Issues Arising from e-commerce By the Technical Advisory Group".

OCSE (2001), *Commerce électronique et impôts sur la consommation*. Un rapport du groupe de travail n° 9 sur la consommation au Comité des Affaires Fiscales.

### ***DOCUMENTI INTERNAZIONALI***

Final Acts of the World Administrative Telegraph and Telephone Conference, Melbourne (AU) 1988, (WATTC-88), International Telecommunication Regulations

## APPENDICE A: GLOSSARIO

**all.**

allegato, [EN] *annex*

**art.**

articolo, [EN] *article*, [SV] *artikel*

**c.**

comma, [EN] *sub-paragraph*

**cap.**

capitolo, [EN] *chapter*, [SV] *kapitel*

**Cass.**

Corte di cassazione, [EN] *Italian Court of Cassation*

**c.c.**

codice civile, [EN] *Civil Code*

**CE**

Comunità Europea, [EN] *European Community*, [SV] *Europeiska gemenskapens*

**CEE**

Comunità Economica Europea, [EN] *European Economic Community*, [SV] *Europeiska ekonomiska gemenskapen*

**CFA**

Comitato degli Affari Fiscali, [EN] *Committee on Fiscal Affairs*

**cfr.**

confronta, [EN] *see also*

**CGE**

Corte di Giustizia Europea, [EN] *European Court of Justice*, [SV] *Domstolen Europeiska Gemenskapens*

**ch.**

[EN] Vedi *cap.*

**cit.**

citato, [EN] *mentioned*

**COM**

Proposte legislative e altre comunicazioni della Commissione al Consiglio e/o alle altre istituzioni, e relativi lavori preparatori. Documenti della Commissione destinati alle altre istituzioni (proposte legislative, comunicazioni, relazioni, ecc.); [EN] *Proposed legislation and other Commission communications to the Council and/or the other institutions, and their preparatory papers. Commission documents for the other institutions (legislative proposals, communications, reports, etc.)*, [SV] *Lagförslag och andra meddelanden från kommissionen till rådet och/eller andra institutioner, samt det förberedande arbetet till dessa. Handlingar från kommissionen som är ämnade för de andra institutionerna (lagförslag, meddelanden, rapporter etc.)*

**Comm. Trib.**

Commissione tributaria, [EN] *Tax Court*

**conf.**

conforme, [EN] *compliant*

**contra**

contro, [EN] *versus*

**Corte Cost.**

Corte costituzionale, [EN] *Italian Constitutional Court*

**Cost.**

Costituzione, Italian Constitution

**c.p.c.**

codice di procedura civile, [EN] *procedure civil code*

**CTC**

Commissione Tributaria Centrale, [EN] *Central Tax Court*

**CTP**

Commissione Tributaria Provinciale, [EN] *Provincial Tax Court*

**CTR**

Commissione Tributaria Regionale, [EN] *Regional Tax Court*

**def.**

definitivo, [EN] *final*

**DEG**

[SV] Vedi *CGE*

**D.L.**

decreto legge, [EN] *law decree*

**D.Lgs.**

decreto legislativo, [EN] *legislative decree*

**Dpr.**

decreto del Presidente della Repubblica, [EN] *presidential decree*

**Dpr 633/72**

[EN] *Italian Vat ACT*

**D.m.**

decreto ministeriale, [EN] *ministerial decree*

**disp. Prel.**

disposizioni preliminari, [EN] *preliminary provisions*

**EC**

[EN] Vedi *CE*

**ECJ**

[EN] Vedi *CGE*

**EC Treaty**

[EN] Vedi *Trattato*

**EEC**

[EN] Vedi *CEE*

**EEG**

[SV] Vedi *CEE*

**EG**

[SV] Vedi *CE*

**EG-fördraget**

[SV] Vedi *Trattato*

**EU**

[EN], [SV] Vedi *UE*

**EUT**

[SV] Vedi *GU*(2)

**GU**

Gazzetta Ufficiale, [EN] *(Italian) Official Gazette*

**GU**

Gazzetta ufficiale dell'Unione europea, [EN] *Official Journal of the European Union*,  
[SV] *Europeiska unionens officiella tidning*

**IBFD**

Ufficio Internazionale di Documentazione Tributaria, [EN] *International Bureau of Fiscal Documentation*

**IL**

[SV] Vedi *Inkomstskattelag*

***Inkomstskattelag***

Legge (1999:1229), Testo svedese delle Imposte sui Redditi, [EN] *Swedish Income Tax Act*

**IVA**

Imposta sul Valore Aggiunto, [EN] *Valued Added Tax*, [SV] *Mervärdesskatt*

***kap.***

[SV] Vedi *cap.*

***KOM***

[SV] Vedi *COM*

**L.**

legge, [EN] *Act, Law*

***Mervärdesskattelag***

Legge (1994: 200), Testo IVA Svedese, [EN] *Swedish VAT Act*

***ML***

[SV] Vedi *Mervärdesskattelag*

**MOMS**

[SV] Vedi *IVA*

***OECD***

[EN] Vedi *OCSE*

**OJ**

[EN] Vedi *GU(2)*

**OCSE**

Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico, [EN] *Organisation for Economic Cooperation and Development*

**par.**

paragrafo, [EN] *paragraph*

**PE**

stabile organizzazione, [EN] *permanent Establishment*, [SV] *fast driftställe*

**Prop.**

proposte di legge del Governo svedese, [EN] *Swedish Government Bill, Proposition*

**provv.**

provvedimento, [EN] *measure*

**pt.**

parte, [EN] *part*

**ref.**

riferimento, [EN] *reference*

**reg.**

regolamento, [EN] *rule*

**Regeringsformen**

Costituzione svedese, [EN] *Swedish Constitution*

***Regeringsrätten årsbok***

Raccolta dei casi decisi dalla Corte Amministrativa svedese, [EN] *Case series from the Swedish Administrative Court*

***Riksskatteverket***

Ufficio nazionale tributario, [EN] *National Taxation Board*

***RSV***

[SV] Vedi *Riksskatteverket*

***RÅ***

[SV] Vedi *Regeringsrätten årsbok*

**sec.**

sezione, [EN] *section*

**SOU**

[SV] *Vedi Staten Offentliga Utredningar*

**Skatterättsnämnden**

Ufficio svedese d'interpello tributario, [EN] *Swedish Board of Advance Tax Ruling*

**Skatteverket**

Autorità fiscale, [EN] *Tax Authority*

**SKV**

[SV] *Vedi Skatteverket*

**Staten Offentliga Utredningar**

Rapporti ufficiali del governo svedese, [EN] *Swedish Government Official Reports*

**Trattato**

Trattato istitutivo della Comunità Europea, [EN] *Treaty Establishing the European Community*, [SV] *Fördraget om upprättandet av Europeiska Gemenskapen*

**t.u.**

testo unico, [EN] *unified text*

**UE**

Unione Europea, [EN] *European Union*, [SV] *Europeiska Unionen*

**VAT**

[EN] *Vedi IVA*

**versus**

[EN] *Vedi vs*

**vig.**

vigente, [EN] *in force*

**vs**

contro, contra, [EN] *versus*

## APPENDICE B: SVEZIA

### **FONTI**

#### **REGERINGSFORMEN (SFS NR. 1974:152)**

Strumenti di governo (parte della Costituzione), [EN] Instrument of Government (part of the Constitution)

<<http://lagen.nu/1974:152>> [SV]

<[http://www.riksdagen.se/templates/r\\_page\\_6307.aspx](http://www.riksdagen.se/templates/r_page_6307.aspx)> [EN]

Introduzione al sistema costituzionale svedese, [EN] An Introduction to the Swedish Constitutional System

<[http://www.riksdagen.se/templates/R\\_Page\\_5562.aspx](http://www.riksdagen.se/templates/R_Page_5562.aspx)>

<[http://en.wikipedia.org/wiki/Instrument of Government \(1809\)](http://en.wikipedia.org/wiki/Instrument_of_Government_(1809))>

<[http://en.wikipedia.org/wiki/Constitution of Sweden](http://en.wikipedia.org/wiki/Constitution_of_Sweden)>

#### **RIKSDAGEN**

Parlamento, [EN] *Swedish parliament*

<<http://www.riksdagen.se>>

#### **SKATTEMYNDIGHETEN**

Autorità fiscale nazionale, [EN] National Tax Board

<<http://www.rsv.se>>

<<http://www.skatteverket.se>>

### **PUBBLICAZIONI**

Rapport 1999:3 Vår omvärld 2010 - Report from the National Tax Board of Sweden concerning its role and future assignment in the perspective of year 2010, <<http://skatteverket.se/rapporter/rapport19990201d.html>>

Compliance policy, <<http://skatteverket.se/broschyror/186b/>>

Annual Report 2000, <<http://skatteverket.se/broschyror/100b/>>



Skatteregler för personer som bor utomlands (*Tax regulations for residents abroad*), <<http://skatteverket.se/broschyror/442/>>

## **SKATTEVERKET**

Agenzia fiscale svedese, [EN] *Swedish Tax Agency*

<<http://www.skatteverket.se>>

## **PUBBLICAZIONI**

*Income self assessment and taxes in Sweden*,  
<<http://skatteverket.se/broschyror/132b/>>

Skatter i Sverige 2004 – Skattestatistisk Årsbok, [EN] *Taxes in Sweden 2004 - An english summary of Tax Statistical Yearbook of Sweden*  
<<http://www.skatteverket.se/broschyror/104/>>

Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister, idrottsmän m.fl., [EN] *Special income tax for non resident artistes, athletes and others*,  
<<http://skatteverket.se/broschyror/520/index.html>>

The VAT brochure, <<http://skatteverket.se/broschyror/552b/>>

## **FINANSDEPARTEMENTET**

Ministero delle Finanze, [EN] *Ministry of Finance*

<<http://www.finans.regeringen.se>>

<<http://www.regeringen.se/sb/d/1468>>

## ***LEGGI IN MATERIA TRIBUTARIA***

Fonte: Peter Melz <[peter.melz@juridicum.su.se](mailto:peter.melz@juridicum.su.se)>

### **Statlig och kommunal inkomstskatt**

[IT] Imposte sul reddito locali e nazionali, [EN] *National and local income tax*

Inkomstskattelag (1999:1229)

[IT] Legge sulla tassazione del reddito, [EN] *Income Tax Act*

### **Intern internationell skatterätt**

[IT] Diritto tributario internazionale, [EN] *Internal international tax law*

Kupongskattelag (1970:624)

[IT] Ritenuta alla fonte sui dividendi (imposta cedolare), [EN] *Dividend Withholding Tax Act (coupon tax)*

<<http://www.notisum.se/rnp/sls/lag/19700624.htm>>

<<http://lagen.nu/1970:624>>

Lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

[IT] Credito di imposta per redditi prodotti all'estero, [EN] *Foreign tax credit Act*

<<http://lagen.nu/1986:468>>

Lag (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden

[IT] Mutua assistenza in casi di tassazione, [EN] *Act on mutual assistance in tax cases*

<<http://lagen.nu/1990:314>>

Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

[IT] Imposta speciale sul reddito per gli stranieri residenti, [EN] *Act on special income tax for foreign residents*

<<http://lagen.nu/1991:586>>

Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

[IT] Imposta speciale sul reddito per artisti ed atleti non residenti, [EN] *Act on special income tax for non-resident artists and athletes*

<<http://lagen.nu/1991:591>>

### **Socialavgifter**

[IT] Previdenza sociale, [EN] *Social security fees*

Lag om socialavgifter (2000:980)

[IT] Contributi previdenziali, [EN] *Act on social security contributions*

<<http://lagen.nu/2000:980>>

Lag om löneskatt på förvärvsinkomster (1990:659)

[IT] Imposta salariale sul reddito, [EN] *Act on wage tax on earned income*

<<http://lagen.nu/1990:659>>

Lag om särskild premieskatt för grupplivförsäkring (1990:1427)

[IT] Imposte sui premi per le assicurazioni sulla vita, [EN] *Act on tax on life insurance premiums*

<<http://lagen.nu/1990:1427>>

Lag om avkastningsskatt på pensionsmedel (1990:661)

[IT] Tassazione sul rendimento dei capitali pensionabili, [EN] *Act on tax on yield on pension capital*

<<http://lagen.nu/1990:661>>

Lag (1994:1920) om allmän löneavgift

[IT] Legge generale sui salari, [EN] *Act on general salary fees*

<<http://lagen.nu/1994:1920>>

Lag (1994:1744) om allmänna egenavgifter

[IT] Legge generale sulle retribuzioni, [EN] *Act on general payroll tax*

<<http://lagen.nu/1994:1744>>

Lag (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader

[IT] Imposta speciale salariale sui contributi pensionabili, [EN] *Act on special wage tax on pension costs*

<<http://lagen.nu/1991:687>>

Lag (1993:931) om individuellt pensionssparande

[IT] Piani individuali di pensionamento, [EN] *Act on individual pension plans*

<<http://lagen.nu/1993:931>>

Lag (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.

[IT] Salvaguardia degli obblighi pensionistici etc., [EN] *Act on safeguarding pension commitments etc.*

<<http://lagen.nu/1967:531>>

## **Mervärdesskatt**

[IT] Imposta sul Valore Aggiunto, [EN] *Value Added Tax*

Mervärdesskattelag (1994:200)

[IT] Legge IVA, [EN] *Value Added Tax Act*

<<http://lagen.nu/1994:200>>

Mervärdesskatteförordning (1994:223)

[IT] Decreto IVA, [EN] *Value Added Tax Decree*

<<http://lagen.nu/1994:223>>

Lag (2000:142) om avtal med Danmark om mervärdesskatt för den fasta vägförbindelsen över Öresund.

[IT] Trattato con la Danimarca per l'IVA relativa al ponte sull'Öresund, [EN] *Act on Treaty with Denmark on VAT for the bridge over the Sound*

<<http://lagen.nu/2000:142>>

Lag (1995:1518) om mervärdeskattekonton för kommuner och landsting.

[IT] Legge per un sistema di compensazione IVA per i governi locali, [EN] *Act on a VAT compensation system for local governments*

<<http://lagen.nu/1995:1518>>

### **Punktskatter**

[IT] Accise, [EN] *Excise taxes*

Lag (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter

[IT] Imposta di bollo per l'Ufficio del Territorio (Catasto), [EN] *Act on stamp duty to land registration administration*

<<http://lagen.nu/1984:404>>

Lag (1994:1776) om skatt på energi

[IT] Tassa sull'energia, [EN] *Energy Tax Act*

<<http://lagen.nu/1994:1776>>

Lag (1994:1564) om alkoholskatt

[IT] Tassa sugli alcolici, [EN] *Alcohol Tax Act*

<<http://lagen.nu/1994:1564>>

Lag (1972:266) om skatt på annonser och reklam

[IT] Imposte sulla pubblicità, [EN] *Advertisement and advertising Tax Act*

<<http://lagen.nu/1972:266>>

Lag (1991:1482) om lotteriskatt

[IT] Imposta sulle lotterie, [EN] *Lottery Tax Act*

<<http://lagen.nu/1991:1482>>

Lag (1991:1483) om skatt på vinstsparande m.m.

[IT] Tassa sui redditi da risparmio, [EN] *Act on tax on profit savings*

<<http://lagen.nu/1991:1483>>

Lag (1972:280) om skatt på spel

[IT] Imposte sul gioco d'azzardo, [EN] *Act on tax on gambling*

<<http://lagen.nu/1972:280>>

Lag (1999:673) om skatt på avfall

[IT] Imposta su rifiuti e prodotti di scarto, [EN] *Act on tax on waste products*

<<http://lagen.nu/1999:673>>

## **Fastigheter**

[IT] Proprietà immobiliari, [EN] *Real Estate*

Lag (1984:1052) om statlig fastighetsskatt

[IT] Imposta nazionale sulle proprietà immobiliari, [EN] *Act on national real estate tax*

<<http://lagen.nu/1984:1052>>

Lag (2001:906) om skattereduktion för fastighetsskatt

[IT] Riduzione di imposta sulle proprietà immobiliari, [EN] *Act on reduction of real estate tax*

<<http://lagen.nu/2001:906>>

Lag (2003:1204) om skattereduktion för vissa miljöförbättrande åtgärder i småhus

[IT] Riduzione di imposta per miglioramenti ambientali, [EN] *Act on reduction of tax for environmental improvements*

<<http://lagen.nu/2003:1204>>

**Fastighetstaxeringslag (1979:1152)**

[IT] Accertamento del valore delle proprietà immobiliari, [EN] *Act on assessment of value for real estate*

<<http://lagen.nu/1979:1152>>

**Förmögenhet, arv och gåva**

[IT] Salute, eredità e donazioni, [SV] *Wealth, inheritance and gift taxes*

**Lag (1997:323) om förmögenhetsskatt**

[IT] Imposta per la salute nazionale, [EN] *National Wealth Tax Act*

<<http://lagen.nu/1997:323>>

**Lag (1997:324) om begränsning av skatt i vissa fall**

[IT] Ipotesi di riduzione d'imposta, [EN] *Act on limitation of tax in certain cases*

<<http://lagen.nu/1997:324>>

**Lag (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt**

[IT] Imposta per eredità e donazioni, [EN] *Inheritance and gift Tax Act*

<<http://lagen.nu/1941:416>>

**Taxering, process**

[IT] Accertamento e procedura, [EN] *Assessment and procedure*

**Taxeringslag (1990:324)**

[IT] Accertamento di imposta, [EN] *Tax Assessment Act*

<<http://lagen.nu/1990:324>>

**Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter**

[IT] Dichiarazioni dei redditi e deduzioni d'imposta, [EN] *Act on income tax returns and statements of earnings and tax deductions*

<<http://lagen.nu/2001:1227>>

Lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor

[IT] Advance rulings in materia di imposte, [EN] *Act on advance rulings in tax matters*

<<http://lagen.nu/1998:189>>

Lag (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m.

[IT] Compensazione dei costi in casi di tassazione, [EN] *Act on compensation for costs in tax cases*

<<http://lagen.nu/1989:479>>

Lag (1995:575) mot skatteflykt

[IT] Evasione d'imposta, [EN] *Tax avoidance Act*

<<http://lagen.nu/1995:575>>

Skattebetalningslag (1997:843)

[IT] Pagamento delle imposte, [EN] *Tax payment Act*

<<http://lagen.nu/1997:843>>

Lag (1997:484) om dröjsmålsavgift

[IT] More per ritardi, [EN] *Act on fee for delay*

<<http://lagen.nu/1997:484>>

Lag (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet

[IT] Misure speciali nelle procedure di accertamento delle imposte, [EN] *Act on special measures in tax assessment procedure*

<<http://lagen.nu/1994:466>>

Lag (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter

[IT] Pagamenti sicuri per tasse, dazi e tariffe, [EN] *Act on distraint order for securing payment for taxes, customs and fees*

<<http://lagen.nu/1978:880>>



Lag (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m.

[IT] Statuto delle prescrizioni e dei reclami d'imposta, [EN] *Act on statute of limitations of tax claims* reclami di imposta

<<http://lagen.nu/1982:188>>

Lag (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar

[IT] Corti amministrative generali, [EN] *Act on general administrative courts*

<<http://lagen.nu/1971:289>>

### **LIBRI E PUBBLICAZIONI**

Bergström, S. *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?*, SN, 2003, s. 2-13. [IT] *Principi interpretativi giuridici della Suprema Corte Amministrativa: nuovi orientamenti nell'ultimo periodo?*

Bergström, S., *Tolkning och tillämpning av skattelag*, SN, 1997, s.351-352. [IT] *Interpretazione e applicazione del diritto tributario*

Eberstein, G., *Om skatt till stat och kommun enligt svensk rätt*, Del 1, Norstedt, Stockholm, 1929. [IT] *Imposizione statale e comunale nel diritto svedese*

Grosskopf, G., - Rabe, G., *Det svenska skattesystemet, Individbeskattningen och företagsbeskattningen*, Malmö, 1994. [IT] *Il sistema tributario svedese: imposizione personale e societaria*

Hultqvist, A., *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Juristförlaget, Stockholm, 1995. [IT] *Principio di legalità e imposizione sul reddito*

Mattsson, N., *Hur tolkas skattelag?* SvSkT, 1981, s. 291-313. [IT] *Come è interpretato il diritto tributario?*

Påhlsson, R., *Riksskatteverkets rekommendationer – Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet*, Iustus förlag, Uppsala, 1995. [IT] *Raccomandazioni dell'Agenzia Fiscale – Disposizioni generali e altri pareri in materia tributaria*

Rabe, B., *Det svenska skattesystemet*, Norstedts Juridik. [IT] *Il sistema fiscale svedese*

Tjernberg, M., *Regeringsrättens strikta lagtolkning*, SN, 2003, s. 14-22. 49.  
[IT] *Rigida interpretazione legislativa della Suprema Corte Amministrativa*

***RIVISTE GIURIDICHE***

Skattenytt, <<http://www.skattenytt.se/>>

Svensk Skattetidning

## **APPENDICE C: LA SVEZIA NELL'ERA DIGITALE**

### ***UNA RIVOLUZIONE QUIETA***

From: ADMCB@HHS.SE "Carl Bildt"  
To: president@whitehouse.gov  
Subject: From PM Carl Bildt / Sweden to President Clinton  
Date: 4-FEB-1994 09:51:26

Dear Bill,

Apart from testing this connection on the global Internet system, I want to congratulate you on your decision to end the trade embargo on Vietnam. I am planning to go to Vietnam in April and will certainly use the occasion to take up the question of MIA's. From the Swedish side we have tried to be helpful on this issue in the past, and we will continue to use the contacts we might have.

Sweden is - as you know - one of the leading countries in the world in the field of telecommunications, and it is only appropriate that we should be among the first to use the Internet also for political contacts and communications around the globe.

Yours,  
Carl<sup>1</sup>

Nel febbraio del 1994 Carl Bildt, allora Primo Ministro e ancora lontano dalle dimissioni che il governo da lui presieduto presenterà a settembre, inviò questo messaggio di posta elettronica, insieme ufficiale ed estremamente informale, al Presidente degli Stati Uniti Bill Clinton dal suo ufficio di Rosenbad<sup>2</sup>. Bildt sottolineava come si fosse all'inizio di una nuova era di comunicazioni nella quale il passare compiutamente dall'Information Technology (IT) all'Information and Communication Technology (ICT) sarebbe

---

1 Il messaggio completo e la risposta del presidente americano Bill Clinton sono disponibili sul sito personale di Carl Bildt all'indirizzo <http://www.bildt.net/index.asp?artid=263>

2 Costruito nel 1904, l'edificio ospita la maggior parte degli uffici governativi, incluso il gabinetto del Primo Ministro, quello del Ministro della giustizia e quello del Ministro degli esteri.

stato punto cruciale, un'era in cui la Svezia, a “*leading country in the world of telecommunications*”, avrebbe dovuto giocare un ruolo significativo.

Il governo presieduto da Bildt non agì solo simbolicamente: nel marzo dello stesso anno, poco più di un mese dopo aver inviato quel messaggio alla Casa Bianca e poche settimane prima di inviarne uno simile all'allora primo ministro vietnamita Vo Van Ciet in occasione di una visita ufficiale ad Hanoi, Bildt insediò una Commissione per l'ICT<sup>3</sup>, *IT-kommissionen*, da lui presieduta, che includeva figure di alto profilo provenienti dalla politica, dall'università e dalle imprese nazionali. Lo scopo di questa commissione era quello di esplorare le opportunità offerte dalle nuove tecnologie, anticipare i problemi che ne sarebbero derivati e incoraggiare iniziative politiche ed economiche in materia di ICT.

Cinque mesi più tardi, nell'agosto del 1994, la Commissione rilasciò il primo rapporto<sup>4</sup>, il cui obiettivo generale era

*“(...) to promote the utilization of information technology in Sweden as a means of improving the quality of life and Sweden’s international competitive position.”*<sup>5</sup>

Nel 2006 Eurostat, l'Ufficio statistico delle Comunità europee, ha pubblicato i risultati di una ricerca sui diversi gradi di alfabetizzazione informatica negli Stati membri<sup>6</sup>. I dati più significativi, quelli che probabilmente possono chiarire meglio la portata della quieta rivoluzione culturale svedese, sono quelli della fascia di cittadini compresi tra 55 e 74 anni e quelli relativi ai disoccupati. Nel primo gruppo, la media europea è del 37%, quella italiana dell'87%, quella svedese ferma al 27%. Nel secondo gruppo, mentre la media europea si attesta al 39% e quella italiana al 62%, la Svezia produce un basso 10%.

---

3 La IT Kommissionen è nata nel 1994, su decisione del Riksdagen (prop. 1993/94:177, bet 1993/94:UbU12, rskr1993/94:399). La commissione è tutt'ora attiva e produce rapporti annuali sullo sviluppo ICT in Svezia. Il sito è <http://www.itkommissionen.se>

4 Rapporto “Lending wings to human capacity” (SOU 1994:118). Some of the recommendations were partly entrusted to the Foundation for the Development of Knowledge and Competence, created through a Riksdag (parliamentary) resolution in 1994 (Government Bill Prop. 1993/94:177, bet. 1993/94:UbU12, rskr. 1993/94:399). The Foundation is among other things tasked with the funding of measures to promote the use of IT in Sweden.

5 SOU 1994:118, pag. 5. [IT] “(...) promuovere l'utilizzazione delle tecnologie dell'informazione in Svezia come un mezzo per migliorare la qualità della vita e rendere la Svezia più competitiva nel mercato internazionale.”

6 Eurostat News Release, e-society in 2005. Disponibile all'indirizzo [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/pls/portal/docs/PAGE/PGP\\_PRD\\_CAT\\_PREREL/PGE\\_CAT\\_PREREL\\_YEAR\\_2006/PGE\\_CAT\\_PREREL\\_YEAR\\_2006\\_MONTH\\_06/4-20062006-EN-AP.PDF](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/pls/portal/docs/PAGE/PGP_PRD_CAT_PREREL/PGE_CAT_PREREL_YEAR_2006/PGE_CAT_PREREL_YEAR_2006_MONTH_06/4-20062006-EN-AP.PDF)

D'altro canto, nel quadro di vita quotidiana svedese i personal computers sono strumenti diffusi e soprattutto utilizzati ovunque, permeano i posti di lavoro tanto quanto la *hemma*, la casa. L'utilizzo di Internet come mezzo di comunicazione interpersonale è la regola: gli incontri sono organizzati via e-mail, le informazioni pubblicate sul World Wide Web, le connessioni sono *bredband*, a banda larga, una larga parte della Svezia meridionale sta per passare alla tv digitale. Dodici anni dopo l'e-mail del Primo Ministro Carl Bildt, la Svezia è sicuramente un paese in cui l'ICT gioca un ruolo centrale<sup>7</sup>. La transizione da *early adopter*, uno dei primi paesi europei a credere nell'informatizzazione della Pubblica amministrazione, spingendo il settore bancario, il settore imprenditoriale (specialmente l'imprenditoria familiare) ad utilizzare il computer quale strumento principale per dialogare e lavorare con la Pubblica amministrazione, la *leading country* prefigurata da Bildt è realtà.

---

7 Law and information Technology. Swedish Views, An anthology produced by the IT Law Observatory of the Swedish ICT Commission. Editor Peter Seipel, Chairman of the IT Law Observatory, pag. 7 e 8. Disponibile all'indirizzo: [http://www.itkommissionen.se/dynamaster/file\\_archive/020124/f34ba8a9ab542aee561703e01a99c228/18\\_2000%20e-skatt%20i-skatt%20o-skatt%20Skatter%e4tten%20i%20en%20digital%20milj%f6.pdf](http://www.itkommissionen.se/dynamaster/file_archive/020124/f34ba8a9ab542aee561703e01a99c228/18_2000%20e-skatt%20i-skatt%20o-skatt%20Skatter%e4tten%20i%20en%20digital%20milj%f6.pdf)

*Cristina Trenta*